

TARTU ÜLIKOOL  
Majandusteaduskond

Gerli Toomela

# **ARVESTUSALA SPETSIALISTIDE ROLLI MUUTUS EESTI ETTEVÕTETES**

Magistritöö

Juhendaja: dotsent Kertu Lääts

Tartu 2017

Soovitan suunata kaitsmisele .....

dotsent Kertu Lääts

Kaitsmisele lubatud “ “ ..... 2017. a

Olen koostanud töö iseseisvalt. Kõik töö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, põhimõttelised seisukohad, kirjandusallikatest ja mujalt pärinevad andmed on viidatud.

.....

Gerli Toomela

## SISUKORD

Sissejuhatus .....	4
1. Arvestusala spetsialistide rolli muutuse teoreetiline käsitus.....	9
1.1. Arvestusala spetsialistide rolli määratlus ja senine roll ettevõttes.....	9
1.2. Arvestusala spetsialistide rolli muutust mõjutavad tegurid .....	25
1.3. Arvestusala spetsialistide rolli arengusuunad .....	34
2. Arvestusala spetsialistide rolli muutuse analüüs Eesti ettevõtetes .....	49
2.1. Ülevaade uurimismetoodikast ja kasutatavatest andmetest .....	49
2.2. Arvestusala spetsialistide praeguse rolli analüüs.....	60
2.3. Arvestusala spetsialistide rolli peamised arengusuunad Eesti ettevõtetes.....	68
Kokkuvõte .....	83
Viidatud allikad .....	88
Lisad.....	93
Lisa 1. Arvestusala spetsialistide praeguseid ja tulevikurole käsitlevad uuringud.....	93
Lisa 2. Arvestusala spetsialistide rolli mõjutegureid käsitlevad uuringud .....	97
Lisa 3. Küsitlus juhtidele ja arvestusala spetsialistidele .....	99
Lisa 4. Ülesannete arvulised tähistused .....	105
Lisa 5. Korrelatsioonanalüüs ülesannete seas.....	106
Lisa 6. Dendrogramm .....	107
Lisa 7. Ülesannete jaotumine klastrite lõikes .....	108
Lisa 8. Ülesannete muutumine klastrite lõikes .....	109
Lisa 9. Hinnangud ülesannete kasulikkusele ettevõtte jaoks.....	110
Lisa 10. Arvestusala spetsialistide rolli muutust enim mõjutanud tegurid .....	111
Lisa 11. Juhtide ootused arvestusala spetsialisti ülesannete muutusele.....	112
Summary .....	113

## SISSEJUHATUS

Arvestusala spetsialistid on ettevõttes olulised töötajad, kes võivad kanda mitmeid erinevaid rolle alates lihtsamast arvepidaja rollist kuni keerukama juhte nõustava konsultandi rollini. Arvestusala spetsialisti roll ettevõttes näitab eelkõige, milline on tema tegevuse ja töö sisu, ning tema roll kujuneb vastavalt täidetavatele tööülesannetele ja ettevõttepoolsetele ootustele. Kuna arvestusala spetsialistidel on mitmeid erinevaid ametinimetusi, aga tööülesanded ei pruugigi nii erinevad olla, on töös käsitletud arvestusala spetsialistidena finantsjuhte, pearaamatupidajaid, raamatupidajaid, *controllereid*, siseaudiitoreid, raamatupidaja assistente ja arveametnikke, kellele käesolevas töös on vahel viidatud ka lihtsalt kui spetsialistidele.

Eestis puudutab käesolev uuring märkimisväärselt hulka inimestest. REL 2011 andmetel oli raamatupidaja viies enam levinud amet, kellena töötas 11 171 inimest. See moodustab tööga hõivatutest ligi 2%. (REL 2011: enamik ... 2017) Käesolevasse töösse ei ole kaasatud avalikus sektoris töötavaid arvestusala spetsialiste, kuid lisaks raamatupidajatele on vaatluse all ka teiste ametinimetuste kandjad, mistõttu võib autor väita, et hinnanguliselt jääb proportsioon samaks.

Tavapäraselt nähakse kõige algelisemat rolli enamasti arveametnikel, kelle töö on enamasti kõige rutiinsem ja lihtsakoelisem, samas kui finantsjuhtide töö on kõige laiahaardelisem ja analüütilisem. Suuremates ettevõtetes on arvestusala spetsialiste tihti mitu, sageli mitmete erinevate ametinimetustega lähtuvalt ülesannetest ja hierarhiast ning tööülesanded diferentseeritud, väikestes ettevõtetes tuleb aga ühel spetsialistil tegeleda palju laiema ülesanneteringiga. Arvestusala spetsialiste iseloomustab rollide paljusus. Mõned arvestusala spetsialistid tegelevadki ainult finantsarvestusega, analüüsimate väljundeid, samas, kui teised arvestusala spetsialistid on kaasatud juhtimisotsuste tegemisse. Ametinimetus on ettevõtte poolt töötajale subjektiivselt

omistatud ja alati ei peegelda töö tegelikku sisu, mistõttu on töö autor uurinud ametinimetusest sõltumata arvestusala spetsialistide täidetavate tööülesannete kaudu nende tegelikku rolli ettevõttes.

Arvestusala spetsialisti olulisteks ülesanneteks on olnud ja on ka jätkuvalt informatsiooni talletamine nagu majandustehingute registreerimine, raamatupidamise üldine korrashoid ja kohustuslike aruannete esitamine. Kuna arvestusala spetsialistid puutuvad oma töös kokku kogu ettevõtet hõlmava informatsiooniga, on neil võimalik analüüsida ettevõtet nii tervikuna kui ka spetsiifilistest vajadustest lähtuvalt ja nõustada juhte, aidates neil jõuda kvaliteetsemate juhtimisotsusteni. Ka tehnoloogia pidev areng lubab järjest enam rutiinseid tegevusi automatiseerida, jättes arvestusala spetsialistidele võimaluse tegeleda rohkem sisulise tööga nagu on analüüsimine ja nõustamine. Roll liigub üha rohkem juhtimisarvestuse valdkonda ja aina enam täheldatakse konsultandi ning strateegilise äripartneri rolli suurenemist eelneva arvepidaja rolli asemel. Kuna finantsarvestuse funktsioonid vajavad siiski jätkuvalt täitmist, on tekkimas ka hübriidspetsialistid, kes tegelevad nii finants- kui ka juhtimisarvestusega. Kuna Eesti on samuti it-lahenduste kasutamisel ja väljatöötamisel edumeelne, võib eeldada, et muudatused on jõudmas ka Eesti arvestusala spetsialistideni, kes saavad kasutada järjest võimekamaid tarkvaraprogramme, muutes töö efektiivsemaks ja sisukamaks. Teoreetiliselt võiks seega ka Eestis arvestusala spetsialistide roll liikuda konsulteerivama rolli suunas.

Rolli muutust analüüsides on oluline mõista, mis on peamised rolli muutuse mõjutegurid. Tegurid on nii isikuga seotud kui mitteseotud. Rolli kujunemist ja muutust mõjutavad näiteks isikuga seotud teguritest arvestusala spetsialisti iseloomuomadused, oskused, kogemused ja teadmised. Järjest olulisemaks peetakse analüüsi- ja tõlgendamisoskust, samuti on mõtete edasiandmiseks vajalikud eneseväljendus- ja suhtlemisoskus. Mitteseotud tegurid jagunevad omakorda kaheks: ettevõttesisesed ja -välised tegurid. Ettevõttesisestest teguritest on tähtsal kohal kindlasti juhtkonna ootused arvestusala spetsialisti töö väljundi kohta, mis määratlevad ära tööülesanded ja sisu. Juhid otsustavad, kas ja kui palju kaasatakse arvestusala spetsialisti juhtimisotsuste tegemisse või analüüsitegevusse. Majanduslik olukord mõjutab nii ettevõttesiseselt kui ka -väliselt. Kui ettevõttel läheb hästi, ei näe juhid tihti vajadust tegevust detailselt

analüüsida. Majanduskriis aga sundis ettevõtteid täpsemalt kulukohti jälgima ja hindama, mis on loonud aluse arvestusala spetsialisti konsulteeriva rolli tekkeks.

Töö keskendub erasektoris tegutsevatele arvestusala spetsialistidele, kuna avaliku sektori arvestus on seadustega tugevamalt reglementeeritud kui erasektori oma ja valitsussektori funktsioonid ning strateegiad on paika pandud seadusandlikul tasandil, mistõttu on arvestusala spetsialistide roll autori hinnangul avalikus sektoris tugevamalt määratletud. Kuna strateegilised otsused tehakse kõrgemal poliitilisel tasandil, ei saa arvestusala spetsialistidel võrreldes erasektoriga olla samaväärset rolli nõustaja ja äripartnerina. Ministeeriumites on valdkonniti palgatud eraldi spetsialistid ja nõunikud, kuid lõplikult pannakse valitsussektori arengusuunad paika arengukavade ning seadusandlusega. Näiteks eelarvestamisel tõenäoliselt avaliku sektori arvestusala spetsialistil suuremat sõnaõigust. Ettevõtte väärtust ja äritegevuse jätkusuutlikkust toetavad arendused kerkivad esile ja kujunevad välja kiiremini just erasektoris. Lähtuvalt eelnevast tuleks autori arvates käsitleda arvestusala spetsialistide rolli era- ja avalikus sektoris eraldi. Käesolevas töös leiab kajastust just ettevõtetes hõivatud arvestusala spetsialistide roll ja selle muutus.

Kuigi on leitud, et arvestusala spetsialisti rolli muutumine konsulteerivaks on ettevõttele kõige väärtust lisavam, ei näe osad juhid arvestusala spetsialiste konsulteerivas rollis, vaid ootavadki finantsarvestuslike ülesannete, kontrolli- või mõne muu funktsiooni täitmist. Käesolevas töös analüüsibki autor, kuidas näevad nii arvestusala spetsialistid kui ka juhid spetsialisti rolli praeguse ja tulevikus. Magistritöö eesmärgiks on selgitada välja arvestusala spetsialistide rolli muutuse peamised arengusuunad Eesti ettevõtetes.

Eesmärgini jõudmiseks tuleb täita järgnevad uurimisülesanded:

- anda ülevaade erinevate arvestusala spetsialistide tavapärasest rollist ettevõtetes;
- tuua välja rolli arenemise ja muutuse protsessi peamised soodustavad ja takistavad mõjutegurid;
- käsitleda arvestusala spetsialistide rolli varasemaid uuringuid ja teoreetilisi arengusuundi;
- koostada ja viia läbi küsitlus arvestusala spetsialistide rollist ja selle muutusest Eesti ettevõtete arvestusala spetsialistide ja juhtide seas;

- koguda ettevõtete arvestusala spetsialistide töökuulutusi ja süstematiseerida need lähtuvalt ametinimetustest ja tööülesannetest;
- analüüsida küsitluse tulemusi ja töökuulutusi, võrrelda neid teoreetilise käsitlesega ning tuua välja arvestusala spetsialistide rolli peamised arengusuunad Eestis.

Magistritöö koosneb kahest peatükist: teoreetilisest ja empiirilisest. Arvestusala spetsialistide rolli muutuse uurimise puhul on esmalt vaja mõtestada nende praegune roll ettevõtetes, mis on pidepunktiks rolli muutuse analüüsimisele. Muutusprotsessi mõistmiseks on vajalik ka aru saada, miks roll muutub ehk anda ülevaade mõjuteguritest. Lähtuvalt eelnevast jaguneb teoreetiline osa kolmeks alapeatükiks, millest esimene keskendub arvestusala spetsialistide praegusele rolli määratlusele ettevõtetes. Teises alapeatükis käsitleb autor rolli muutuse mõjutegureid ja kolmandas arengusuundi. Empiiriline peatükk jaguneb samuti kolmeks alapeatükiks, kus esmalt tutvustab autor uurimismetoodikat ja kasutatavaid andmeid. Teises empiirilises alapeatükis analüüsitakse uuringu tulemustest lähtuvalt spetsialistide praegust rolli ja kolmandas rolli muutust Eesti ettevõtetes.

Autor kogus põhilise osa andmetest küsitluse kaudu, millele paluti vastama arvestusala spetsialiste ja juhte, et hilisemalt oleks võimalik nii ettevõtte kui spetsialisti vaateid kõrvutada. Maailmas on arvestusala spetsialistide rolli muutust uurinud mitmed autorid ja seda enamjaolt küsitluste abil (näiteks Xydias-Lobo *et al.* 2004; Van der Stede, Malone 2010 ja De Loo *et al.* 2011). Vähem on kasutatud intervjuusid (Byrne, Pierce 2007; Graham *et al.* 2012).

Varasemalt on Eestis uuritud raamatupidajate rolli ettevõtetes (Ottoson *et al.* 2016), kuhu ei olnud kaasatud teisi arvestusala spetsialiste peale raamatupidaja ega analüüsitud rolli tulevikuväljavaateid. SA Kutsekoda on läbi viinud uuringu arvestusala spetsialistide arengusuundadest (Tulevikuvaade ... 2016), kus viidi läbi intervjuud valdkonna ekspertidega, aga ei ole kaasatud suuremat kogumit arvestusala spetsialiste ega arvamusi juhtidelt. Samuti ei vaatle käesoleva magistritöö autor erinevalt eelviidatud uuringust väliseid audiitoreid kui ettevõtte arvestusala spetsialiste. Erinevalt

eelnevast uuringust leidis autor, et on oluline kaasata nii spetsialistide kui ka juhtide hinnangud, sest just viimased dikteerivad nõudluse arvestusala spetsialistide järele.

Kuna juhtide vastuste hulka eeldas autor enne küsitluse läbi viimist madalamaks kui spetsialistide oma, kogus autor täiendavalt töökuulutusi, kuna töökuulutused kajastavad samuti ettevõtte oodatavaid nõudmisi arvestusala spetsialisti töö sisule. Ettevõtte vaatenurk formuleeriti seega nii juhtide vastuste põhjal küsitlusele kui ka töökuulutustes kajastatule. Küsitlustele vastas 108 arvestusala spetsialisti ja 24 juhti. Töökuulutusi kogus autor täiendavalt 112. Kuna praegu erinevat rolli täitvate arvestusala spetsialistide rolli muutus võib olla erinev, otsustas autor vaadelda rolli muutust grupiti. Arvestusala spetsialistid jagas autor lähtuvalt tööülesannetest kolme klastrisse, kasutades selleks programmi IBM SPSS Statistics. Lähtuvalt väljakujunenud gruppidest analüüsis autor küsitluse põhjal, kuidas on gruppide esindajate tööülesanded muutumas. Arvestusala spetsialistide vastustele tänaste tööülesannete ja nende muutuste kohta kõrvutas autor juhtide omapoolsed ootused arvestusala spetsialistide rolli arengule.

Antud töö aitab juhtidel mõista arvestusala spetsialistide rolli laiemat määratlust, mis võib aidata traditsioonilist rolli muuta väärtust lisavamaks ja seeläbi täiustada juhtimise ning juhtimisotsuste kvaliteeti. Samuti on uuringu tulemused indikatsiooniks õppeasutustele uute rollide jaoks vajalike teadmiste ja oskuste õpetamisel. Praktiseerivatel arvestusala spetsialistidel on võimalik üleüldistest arengutendentsidest lähtuvalt tegeleda enesetäiendusega. Uurimise piiranguks võib kujuneda erinevate ametite esindajate ebavõrdsus. Raamatupidajate osakaal arvestusala spetsialistidest on kahtlemata kõige suurem, mistõttu ei pruugi autor küsitluse ja ka töökuulutuste analüüsiga täielikult haarata vähemesindatud ametikohtade töö sisu.

Märksõnad: arvestusala spetsialisti roll, arvestusala spetsialisti rolli muutus, arvestusala spetsialistid Eestis



# 1. ARVESTUSALA SPETSIALISTIDE ROLLI MUUTUSE TEOREETILINE KÄSITLUS

## 1.1. Arvestusala spetsialistide rolli määratlus ja senine roll ettevõttes

Arvestusala spetsialistidele on lähtuvalt töö spetsiifikast omistatud mitmeid erisuguseid ametinimetusi. Tihtipeale täidavad keerulisemate või uhkemate ametinimetuste kandjad aga samu ülesandeid, mida nende lihtsamate nimetustega ametikaaslased. Kuna ametinimetus on sageli küllaltki subjektiivne tiitel, kasutab autor laiemat mõistet arvestusala spetsialist, kelle all peetakse käesolevas magistritöös silmas finantsjuhte, pearaamatupidajaid, raamatupidajaid, *controllereid*, siseaudiitoreid, raamatupidaja assistente ja arveametnikke. Nende rolli määratlemisel on oluline mõista, millega igapäevatöös tegeletakse, milliseid funktsioone täidetakse, mis on arvestusala spetsialisti töö sisu ja millisel määral eelnev seondub omistatud ametinimetusega. Esimeses alapeatükis käsitleb autor, milliseid rolle on arvestusala spetsialistid kandnud ettevõtetes traditsiooniliselt praeguse ajani.

Paljudes Euroopa riikides on arvestusala spetsialistid jagatud küllaltki selgelt finants- ja juhtimisarvestuse töötajateks (Albu *et al.* 2011: 160, 164; Caglio 2003: 143). Finantsarvestuse põhifunktsioonideks on majandustehingute registreerimine, töötlemine ning majandusliku informatsiooni esitamine huvitatud osapooltele, sealjuures just välistele osapooltele. Juhtimisarvestus aga tegeleb sarnaste tegevustega, kuid eesmärgiks on varustada vajaliku informatsiooniga just ettevõttesiseselt. (Raun 1962: 770, 771; Britton, Waterson 2006: 3; Garrison *et al.* 2008: 7) Kui finantsarvestus on ettevõtetele kohustuslik ja tehingute registreerimisele ning aruandlusele on konkreetsed juhised ja nõudmised, siis juhtimisarvestuses on oluline arvestusala spetsialisti oskus leida spetsiifilistele vajadustele vastavalt sobiv informatsioon ning seda ka eesmärkidest

lähtuvalt tõlgendada. Kuna juhtimisarvestus on oluline just planeerimise ja otsustamise seisukohalt organisatsiooni jätkusuutlikkuse toetamiseks, on tähtis keskenduda olulisele ja asjakohasele informatsioonile. Autori hinnangul võib klassikaliselt pidada juhtimisarvestuse funktsioone täitvaks näiteks *controllereid* ja finantsjuhte ning finantsarvestusega tegelejateks arveametnikke ja raamatupidajaid.

Olenevalt ettevõtte suurusest võivad arvestusala spetsialistide hulk, ametinimetused ja rollid varieeruda. Näiteks kui ettevõttes on ainult üks arvestusala töötaja, on ühes ettevõttes nimetatud teda raamatupidajaks, teises pearaamatupidajaks või kolmandas ka finantsjuhiks, kuigi töö sisus suurel määral erinevusi ei leia. Väiksemates ettevõtetes, kus töötab kas üks või kaks arvestusala spetsialisti, võivad spetsialistid tegeleda nii finants- ja juhtimisarvestusega või ei ole ka erakordne, kui väikeettevõtetes spetsialistid juhtimisarvestusega märkimisväärselt ei tegelegi. Väikeettevõtetes on ka tavaline, kui sellega tegeleb oma teadmiste piirides ettevõtte juht või omanik.

Raamatupidajate ülesannete hulka on kuulunud arvepidamine, aruannete koostamine, informatsiooni edastamine ja maksuarvestus lähtuvalt seadusandlusest. Enamasti on raamatupidajaid peetud objektiivseteks ja selge mõistusega detailidele orienteeritud ratsionalistideks (Baldvinsdottir *et al.* 2009: 859, 870), kelle primaarseks eesmärgiks on avalike huvide teenimine ning sellele järgnevalt alles tööandja või kliendi huvidest lähtumine (Carnegie, Napier 2010: 372). Avalike huvide teenimine on autori hinnangul seotud spetsialisti kontrollifunktsiooniga, mille eesmärgiks on pettuste avastamine ja ära hoidmine. Pettuste esinemine võib ühelt poolt kaasa tuua kogukonna tulu kaotamise või teiselt poolt pettuste tõttu hävinud ettevõtted, mille tõttu kaotavad omakorda paljud inimesed elatusallika. Kuna käesolevas töös arvestusala spetsialistide rolli makrotasandil ei analüüsita, vaatleb autor arvestusala spetsialisti rolli tööandja huvidest lähtuvalt, mis eeldab siiski lisaks finantsarvestusele (sh kontrollifunktsioonile) ka juhtimisarvestuslike ülesannete olemasolu.

Lisaks avalikust huvist lähtuvale eetilisele käitumisele on ettevõtte jaoks tähtsaimateks funktsioonideks peetud usaldusväärse ja kvaliteetse finantsaruandluse infrastruktuuri arendamist ning infoedastust. Autor nõustub, et viimaste ülesannete ebakorrektnete täitmine võib ettevõtte jaoks lõppeda finantskatastroofiga (Schultz, Welker 2006: 57; Jui, Wong 2016; Van der Stede, Malone 2010: 2). Kuna raamatupidajad puutuvad

igapäevaselt kokku ettevõtte finantsinfoga ja näevad vahetult finantstervise trende, on neil võimalik juhtkonda hoiatada tekkivate ohuolukordade eest (The Diverse Roles ... 2004: 30). Sellise võimaluse eksisteerimine aga ei tähenda automaatselt, et kõik raamatupidajad seda ka teeksid. Mitmed raamatupidajad võivadki piirduda üksnes info talletamisega, analüüsimate finantstulemuste arengutendentse. Ka varasemalt on välja toodud, et lähtuvalt individuaalsetest tugevustest ja eelistustest ongi mõned spetsialistid orienteeritud juhtimisarvestuse ning teised finantsarvestuse suunda (Byrne, Pierce 2007: 479).

Firmin (1957: 569) tõi aga välja, et raamatupidamisandmikumid, kokkuvõtted ja kuivad tõlgendused ei ole iseenesest aktsepteeritavad lõpptulemusena ja kui neist ei looda kellelegi kasulikku tulemit, on see ressursside raiskamine. Pädevad raamatupidajad peaksid oskama küsida õigeid küsimusi ja lahendada probleeme objektiivselt ja pragmaatiliselt. Samuti suudavad nad vajadusel abistada äristrateegiaga, anda nõu kulukärbete ja riskide hajutamise osas. (Jui, Wong 2016) Näiteks ettevõtete ühinemistel ja müümistel on tihtipeale oluline roll täita raamatupidajatel, kes tekkinud probleemides erialast nõu oskavad anda ning seega on nii arvestuslikes kui ka juhtimuslikes probleemides konsultandi rollis (Larsen 2006: 40). Juhtkond ootab ideaalis raamatupidajatelt laiapõhjalisi teadmisi erinevatest valdkondadest ja võimekus või võimetus lahendada keerulisemaid erialaseid probleeme määratleb raamatupidaja kasulikkuse ettevõttele.

Suuremates ettevõtetes tekib keerukamaid arvestusalaseid küsimusi tõenäoliselt tihedamini ja erinevatele arvestusala valdkondadele on olemas eraldi ka spetsialistid. Seega võib olenevalt ettevõtte suurusest raamatupidaja roll varieeruda. Väikeses ettevõttes on raamatupidaja roll laiem, vastutusrikkam ja tuleb tegeleda mitmete erinevate valdkondadega (The Diverse Roles ... 2004: 10; Graham *et al.* 2012: 82; Jui, Wong 2016; Byrne, Pierce 2007: 477). Näiteks tuleb arvestusala spetsialistil tegeleda ka personalijuhtimise ja tööohutusega (Graham *et al.* 2012: 82). Olenevalt ettevõttesisest tööjaotusest võivad olla arvestusalavälised ülesanded nii täielikult kui ka osaliselt arvestusala spetsialisti kanda. Suuremas ettevõttes võib igal raamatupidajal olla vaid lõik kogu raamatupidamisest ja ettevõtte kui terviku raamatupidamise eest vastutab

hierarhiast lähtuvalt enamasti kas pearaamatupidaja või finantsjuht, kellel on lisaks suuremale vastutusele ka tavaliselt keerukamad ülesanded kui lihtsalt info registreerijal.

Raamatupidajatele on Firmin (1957: 570-572) omistanud neli rolli: numbrilugeja, reeglite tegija, tõlkija-kommunikeerija ning info üle otsustaja ehk info selekteerija. Numbrilugeja roll on kõige ajaloolisem ja primaarsem. Arvestusandmed tuleb üles märkida, olgu selle tegijaks arveametnik või raamatupidaja, inimene või masin. Kuigi üldtunnustatud raamatupidamistava on välja töötatud akadeemikute ja tunnustatud arvestusala praktikute poolt, on raamatupidajal reeglite tegijana võimalik reguleerida ettevõtte arvestuspõhimõtteid kohtades, mis ei ole reguleeritud või vajavad suuremat detailsuse astet. Samuti saab raamatupidaja otsustada sobiva süsteemi valiku üle. Tõlkija-kommunikeerija roll paistab välja erinevate auditiraportite, maksuotsuste ja teiste spetsiifiliste arvestusalaste aruannete ja kokkuvõtete lahtimõtestamisel, olulise osa eristamisel ja selgitamisel klientidele, juhtidele ja teistele huvitatud osapooltele. Selekteerija rolli puhul peaks raamatupidaja otsustama, milliseid numbreid üldse talletada tuleks lähtuvalt tehtavatest juhtimisotsustest, ja samuti ka pakkuma valitud teabest lähtuvalt nõu. Kuigi reeglite tegija, tõlkija-kommunikeerija ning selekteerija rollid on seotud ka teatud määral finantsarvestusega, seonduvad need autori hinnangul rohkem juhtimisarvestusega, kus rõhk on õige info leidmisel, tõlgendamisel ja kasutamisel juhtimisotsuste tegemiseks. Samas numbrilugeja roll jääb suuresti finantsarvestuse valdkonda ning tegeleb rohkem info talletamisega.

Tihti ei eristata raamatupidajaid (*accountant*) arveametnikest (*bookkeeper*), kelle töö sisaldab endas peaasjalikult tehingute ja tegevuste ülesmärkimist raamatupidamissüsteemi, samas kui raamatupidaja töö peaks hõlmama ka raamatupidamissüsteemi loomist ja disainimist, tagades selle vastavuse kehtivatele standarditele ja erinevate huvigruppide nõuetele. Lisaks arvepidamisele peab raamatupidaja olema võimeline numbreid analüüsima ning presenteerima. (Firmin 1957: 569; Raun 1962: 770) Autor leiab, et raamatupidajate teadmised arvestusalast peavad olema mitmekülgsemad kui arveametnikul. Kuigi ka arveametnikku peetakse arvestusala töötajaks, on raamatupidaja töö tavaliselt mitmekesisem ja nõuab kahtlemata suuremat analüüsivõimet. Siiski on arveametniku töö valdavalt ka osa raamatupidaja ülesannetest.

Eestis on võimalik raamatupidajatel sooritada kutseksam ning omandada vastav kutse. Kõige madalam on raamatupidaja tase, millele järgneb vanemraamatupidaja ja kõrgeimaks tasemeks on juhtivraamatupidaja. Raamatupidaja põhilised tööülesanded on seotud igapäevase raamatupidamisega, milleks on enamjaolt finantsarvestuslikud ülesanded (sh maksudeklaratsioonide ja statistiliste aruannete koostamine). Vanemraamatupidaja tegeleb lisaks eelnevale ka rohkem eelarvetega, finantsaruannete ettevalmistamise ja/või koostamisega ning vajadusel planeerimise, juhtimise ja finantstegevuse analüüsiga. Juhtivraamatupidaja aga planeerib ja juhib igapäevast raamatupidamise tööd, esindab struktuuriüksust ettevõttesiseselt ja -väliselt, juhendab teisi töötajaid, teostab järelevalvet, kontrollib kulutusi ja tagab ka näiteks ressursside efektiivse kasutamise. Vajadusel peab ta oskama vastu võtta põhjendatud rahandusalaseid otsuseid. (Kutsestandardid 2017) Raamatupidaja kutse omandajad on seega kompetentsed arvepidajad ning vanemraamatupidajad ja juhtivraamatupidajad tegelevad enam juhtimisarvestusega. Juhtivraamatupidaja peab autori hinnangul olema võimeline vajadusel konsultandi rolli astuma ning täitma ka valvuri rolli.

Sarnaselt raamatupidajatele on ka *controller*ite senine roll väga mitmekesine. Neile on omistatud mitmeid erinevaid ülesandeid alates tavapärasest põhiülesandest, milleks on juhtkonna jooksev varustamine vajaliku ja usaldatava teabega erinevate otsuste vastuvõtmiseks (Weber 2011: 25, Wolf *et al.* 2015: 25, Graham *et al.* 2012: 78). *Controller*ite rolli saab sellest ülesandest lähtuvalt vaadelda kui usaldusväärse aruandja oma (Weber 2011: 31). Suurbritannias läbi viidud uuringu kohaselt kulutavadki *controller*id praegu enamiku ajast (ligi 88%) arvestusandmete koostamisele ning nende valiidsuse ja usaldusväärsuse eest vastutamisega seotud ülesannetele (Graham *et al.* 2012: 79). *Controller*i ametinimetuski viitab andmete kontrollile ja seega usaldusväärsuse tagamisele.

Tänapäevasemad *controller*i funktsioonid on suunatud koostööle juhtkonnaga ning hõlmavad juhtkonnale arvnäitajate esitamist ning nende tähendusest suure pildi loomist, juhtide varustamist vajaliku *ad hoc* informatsiooniga ja informatsiooni kasutamist operatiivseks planeerimiseks ja seireks. Lisaks üleüldisele informatsiooni jagamisele vajavad juhid ka tihti juhtumispõhist lähenemist ja selektiivsete andmete analüüsi. Kuna tegemist on sageli *controller*i jaoks uudsete valdkondadega, on ta sunnitud omandama

uusi teadmisi vastavate probleemide lahendamiseks. Tundes erinevate valdkondade spetsiifikat, omandab *controller* aga uue rolli ettevõtte multitalendina. (Weber 2011: 25, 31, 33, 34) Multitalendi rollis on *controlleri* võimekus anda varasema spetsiifilise nõu asemel juba ettevõtet laiemalt hõlmavaid nõuanded, mis võimaldab tal integreerida erinevad valdkonnad ja seejuures täita sisemise konsultandi rolli.

Tihti tähistatakse *controllereid* juhtimisarvestuse spetsialisti (*management accountant*) nimega (Wolf *et al.* 2015: 25). Austraalias läbi viidud uuringu kohaselt nähti ka juhtimisarvestuse spetsialiste peamiselt informatsiooniga varustaja, sisemise konsultandi või ärianalüütiku rollis (Xydias-Lobo *et al.* 2004: 65). Juhtimisarvestuse spetsialistide võtmeroll võib üldiselt hõlmata endas finantsarvude kasutamist laiemas kontekstis ning nende sidumist mittefinantsnäitajatega (Burns *et al.* 1999: 29). Need nägemused toetavad ka eelnevalt väljatoodud seisukohta ettevõtte *controlleri* usaldusväärse aruandja, multitalendi ja konsultandi rollist, mistõttu toetab töö autor esialgselt välja toodud arvamust (Wolf *et al.* 2015: 25) *controlleri* ja juhtimisarvestuse spetsialistide rollide märgatava sarnasuse või sageli ka samasuse kohta.

Yazdifar ja Tsamenyi (2005: 184) küsisid CIMA (*Chartered Institute of Management Accountants*) liikmeks olevatelt arvestusala spetsialistidelt, kuidas nad tajuvad, et juhtimisarvestuse spetsialiste ettevõttes nähakse. Enamik vastanutest arvas, et neid nähakse finants- või ärianalüütikutena. Järgmisena pakuti, et juhtimisarvestuse spetsialiste tajutakse numbrikrõbistajatena, kes töötavad läbi suurel hulgal arve ja andmeid. Uuringus võrreldi sõltumatuid ja sõltuvaid ettevõtteid ehk esimesed ei kuulunud suuremasse gruppi, samas kui sõltuv ettevõtte oli osa millestki suuremast. Sõltumatutes ettevõtetes nähti analüütilist rolli tugevamalt. Uuringu autor leidis, et see on juhtidepoolne indikatsioon ootusele spetsialistide proaktiivse rolli suurenemisest strateegilises otsustusprotsessis. Sõltuvates ettevõtetes nähti juhtimisarvestuse spetsialisti tunduvalt tõenäolisemalt numbrilugeja või korporatiivse politsei rollis. (*Ibid.*: 192-193) Autori hinnangul võib selline tulemus olla põhjustatud ka ettevõtte suuruselt – kuna suures ettevõttes on arvestusala spetsialiste tõenäoliselt rohkem, on seal enamasti ka rohkem rutiinse ja lihtsama töö tegijaid, mistõttu jääb väliselt mulje, et kõik arvestusala spetsialistid arvepidamisega tegelevadki. Kuna sõltuvates ettevõtetes on tihtipeale aruandluskohustus suurem ning erinevate arvestusala spetsialistide ja teiste

töötajate tegevuse ning näiteks ka eelarve täitmise jälgimine keerukam, siis võib see töö autori hinnangul suurendada korporatiivse politsei rolli, kelle peamiseks ülesandeks on vastutada dokumentide ja andmete seadluslikkuse ning kokkusobivuse eest. Väikse töötajate arvuga on juhtkonnal märgatavalt kergem töötajate tegevusega kursis olla, mistõttu korporatiivse politsei rolli arvestusala spetsialist eraldi täitma ei pea.

Kuna *controlleritel* on olemas ajalooline andmeinfo, on mõne lisaoskuse omandamisega võimalik tegeleda ka planeerimise, seire ja eelarvestamisega. *Controllerite* põhifunktsioonid ning planeerimine ja seire on tihedalt seotud ning tihti nähtud ülesandepaarina. (Weber 2011: 35-36) Nad võivad lisaks ka finants- ja raamatupidamisosakondi juhtida, vastutada aruandluse ja sisemise kontrolli eest (Graham *et al.* 2012: 78), disainida, juurutada, kohandada ning opereerida kuluarvestussüsteeme (Weber 2011: 30). Eelnev on tõestuseks väitele, kui mitmekesine *controlleri* roll tegelikkuses on, ning kui palju vähe ütleb reaalsuses *controlleri* ametinimetus tema ülesannete kohta.

Rolli mitmekesisust tõendab ka Byrne ja Pierce läbi viidud uuring juhtimisarvestuse spetsialistide rollist ja selle kujunemisest. Uuringu tarvis viidi läbi 36 intervjuud 16 erineva Iirimaa asuva tootmisettevõtte juhtidega (18 finantsjuhti ning 18 operatiivset juhti). Intervjuudest tulenes, et juhtimisarvestuse spetsialistide rolli võib pidada mõnikord otsuste tegemisel toetavaks, kuid sageli ei osale nad otsustusprotsessis üldse. Suurem roll on neil informatsiooni edastaja ja tõlgendajana. Vaatamata sellele, et juhtimisarvestuse spetsialistid nägid end vahel siiski otsuste tegija rollis, leidsid teised juhid, et lõppude lõpuks nad siiski otsuseid ei tee ja on pigem toetavas, soovitavas ning mõjutavas rollis. Lisaks perioodilistele planeerimistele ja eelarvestamisele, on juhtimisarvestuse spetsialistidel täita ka administratiivne roll. Leiti, et spetsialistid on ettevõttele kasulikemad, kui nad suudavad tegevjuhtkonnale nõu või tuge pakkuda, mis eelkõige seisneb finantsanalüüside ettevalmistamises. (Byrne, Pierce 2007: 469, 482, 483, 491) Antud uuringust järeldab autor, et juhtimisarvestuse spetsialistidel on roll nii usaldusväärse aruandja, tõlkija-kommunikeerija, konsultandi, valvuri ja administraatorina. Spetsialistide roll võib suuremas ettevõttes olla varieeruv ning sealjuures ka erinevate tööülesannete ja vastutusalaga. Kuna tihtipeale on suuremates

ettevõtetes mitu arvestusala spetsialisti, saab neid enamasti liigendada nii töö sisust kui ka hierarhiast lähtuvalt.

Kui raamatupidajad vastutavad õige info edastamise eest, siis *controllerid* kindlustavad, et teavet kasutatakse õigesti. Seega on raamatupidajad justkui teabe tootjad ning *controllerid* teabe müüjad. *Controllerid* peaksid kohandama informatsiooni vastavalt tarbijale ning selgitama lähtuvalt kasutaja võimekusest teavet mõista. (Weber 2011: 33) Kui raamatupidajalt oodati võrreldes arveametnikuga kõrgemat kompetentsi, siis *controller* on jällegi raamatupidajast analüütilisuse mõttes samm edasi. Kui raamatupidaja valmistab teabe ette, siis *controlleri* eesmärk on aruannetele ka kasutaja jaoks sisuline tähendus anda. Siiski on erinevate ametite ülesannetes taaskord kattuvusi: ka raamatupidajatelt oodatakse ärialast nõustamist (Jui, Wong 2016), mis eeldab sarnaseid teadmisi kui *controlleril*. *Controlleri* ja raamatupidaja funktsioonides on olenemata ametinimetusest sageli märgatavaid kattuvusi.

Ka *controlleri* ja finantsjuhi ametinimetusega töötajad täidavad tihtipeale organisatsioonides samasugust rolli (Graham *et al.* 2012: 71). Traditsiooniliselt tegeleb finantsjuht rahavoogudega ning loob sellest arusaadava pildi juhatusele, tippjuhtidele ja investoritele. Tänapäevaks on finantsjuhtidele delegeeritud juba mitmeid varasemalt tegevjuhtide poolt täidetud strateegilisemaid ülesandeid. (Favaro 2001: 4) Finantsjuht omab kõikehõlmavat ülevaadet ettevõtte finantstervise kohta ning juhib ja suunab strateegiliste finantsotsuste elluviimist, vastutades finantsinformatsiooni analüüsimise, loomise, mõtestamise ja edastamise eest (Jui, Wong 2016). Ta peab olema pädev paljudes valdkondades, nagu varade haldus, maksundus, auditid, finantsaruandlus ning investorisuhted (Favaro 2001: 4).

Finantsjuhile võib omistada justkui neli erinevat rolli. Esimeseks on korrapidaja, kes kaitseb ja säilitab ettevõtte varasid riskide hajutamise ning finantsaruannete õigsuse kontrollimisega. Teise rollina on operaator, kelle ülesandeks on peamiselt finantstehingute tõhus ja tulemuslik elluviimine. Strateegi rolliga mõjutab finantsjuht ettevõtte üldist arengusuunda ja katalüsaatori rolliga kindlustab finantsjuht, et väljatöötatud strateegiad ja plaanid ka reaalsuses ellu viidaks. Need rollid on teatud mõttes hierarhilised – et liikuda järgmise rollini, peab esmalt olema täidetud eelmine roll. (Ehrenhalt, Ryan 2007: 56) Finantsjuhi töö on *controlleri* ja raamatupidaja omast



seega palju strateegilisem, kuid ta vastutab siiski korrektse aruandluse ning info mõtestamise ja edastamise eest, mida ka madalama astme arvestusala ametid teevad. Autori arvates võib vahe olla detailsuse astmes. Finantsjuht tõenäoliselt igapäevaselt üksikasjadesse ei lasku, vaid tegeleb suurema pildiga.

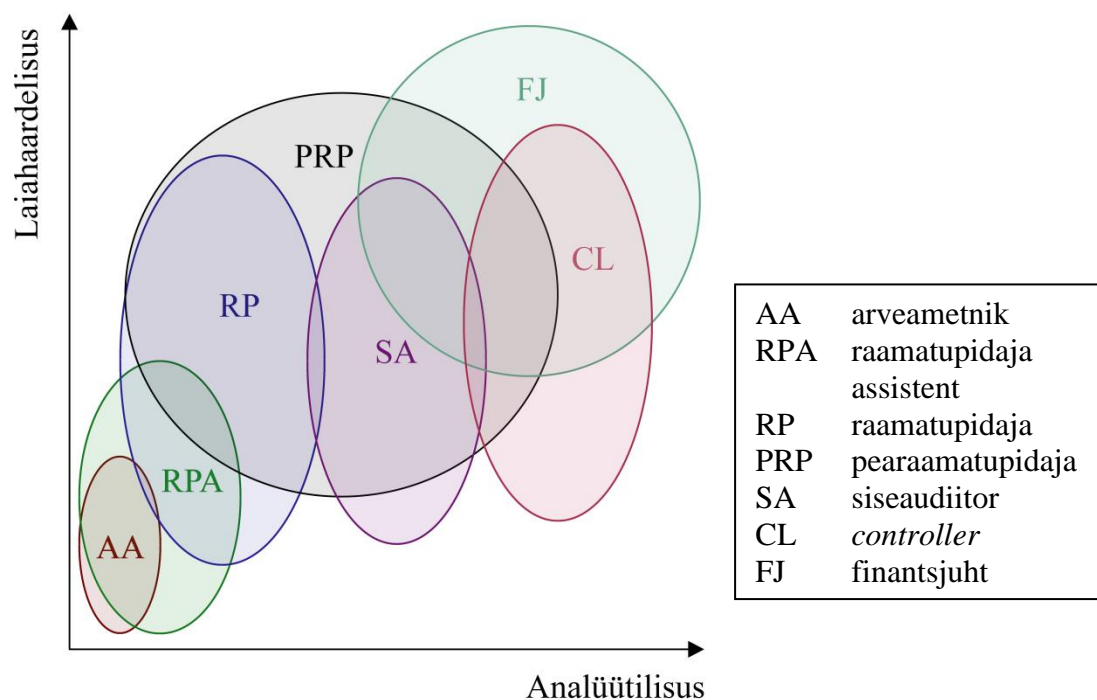
Sarnaselt *controllerite* ja finantsjuhtidega täidavad kontrollifunktsiooni ka siseaudiitorid. Siseaudiitorite peamiseks funktsiooniks on peetud sõltumatu hinnangu andmist protsessidele, riskijuhtimisele, kontrolli- ja muudele süsteemidele. (Van Peursem 2004: 389; Jui, Wong 2016) Siseauditi osadeks peetakse finants-, juhtimis-, süsteemi- ja sotsiaalset auditit. Juhtimisauditeid peetakse finantsauditite abistavaks edasiarenduseks, mille abil hinnatakse juhtkonna tõhusust eesmärkide saavutamisel, eelarvekontrolli ning juhtkonna tulemuslikkust arvestusalal, turunduses ja tootmises. (Cooper *et al.* 1996: 26) Kuna süsteemi- ja sotsiaalne audit ei ole nii otseselt seotud arvestusega, mõistetakse antud töös siseaudiitoritena just finants- ja juhtimisaudititega tegelevaid siseaudiitoreid.

Autor nõustub arvamusega, et siseaudiitorist võib rohkem ettevõttele kasu olla, kui ta täidab ka sisemise konsultandi rolli. See omakorda aga tekitab huvide konflikti sõltumatu ja nõuandva rolli vahel. (Van Peursem 2004: 389) Austraalias, Malaisias ja Hong Kongis läbi viidud uuringu järgi nägi enamik juhte siseaudiitoreid nõuandvas ja kaasatud rollis, samas kui suur osa kolme riigi juhtidest uskus ka siseaudiitorite traditsioonilisse rolli sõltumatu hinnangu andmisel (Cooper *et al.* 1996: 25). Ka siseaudiitorite roll on võrreldes raamatupidajate, *controllerite* ja finantsjuhtidega võrdlemisi sarnane – tähtsal kohal on aruannete usaldusväärsuse tagamine, kuid laiemate teemaderingiga kokku puutudes tekib võimalus osaleda protsessides konsultandi rollis.

Kuna arvestusala spetsialistid tegelevad finantsalase informatsiooni registreerimisega ning finantsaruannete koostamisega, võib nende töös tihti ette tulla probleeme, mis on otseselt või kaudselt avalikke huvisid puudutavad. Seega lisaks oma töös kõrgete standardite säilitamisega mängivad nad tihti võtmerolli organisatsiooni eetilise käitumise osas, mistõttu võib neid pidada ka avaliku huvi kaitsjateks. (Jui, Wong 2016) IFAC'i (*International Federation of Accountants*) poolt läbi viidud uuringust ilmnes, et arvestusala spetsialistid mängivad näiteks olulist rolli korrupsiooni takistamisel (The Accountancy Profession ... 2017: 6). Arvestusala spetsialistide roll ei ole ainult

ettevõttesisene, vaid teenib üldsuse ootusi. Suuremahulisi finantspettuseid on pea võimatu läbi viia ilma, et arvestusala spetsialist sellest midagi ei teaks või ka pettureid abistaks, mistõttu on oluline spetsialistide eetiline ning seaduskuulekas käitumine.

Võrreldes erinevaid ametinimetusi lähtuvalt töö sisust, võib välja tuua, et kui spetsialist täidab vaid üht lõiku ettevõtte arvestussüsteemis, nägemata ja kokku puutumata teistega, on arvestusala spetsialistil ülimalt keeruline saada head ülevaadet terviksüsteemist. Mida laiahaardelisemad on tööülesanded, seda rohkemate erinevate osadega ettevõtte tervikust puutub spetsialist kokku ja seda komplekssemalt ta ettevõtet tõenäoliselt näeb. Samas ei saa unustada ka analüütilisust – ainult tehingute registreerimise ja talletamisega kokku puutuv spetsialist ei hakka arvatavasti ilma ajenditeta andmeid iseseisvalt analüüsima. Ametinimetused lähtuvalt töö laiahaardelisusest ja analüütilisest on kajastatud joonisel 1.



**Joonis 1.** Arvestusala spetsialistide ametinimetused lähtuvalt ülesannete laiahaardelisusest ja analüütilisusest (autori koostatud).

Arveametniku töö on enamasti kõige lihtsakoelisem, tegeletakse tihti vaid ühe valdkonnaga ning töö ei ole analüütiline. Näiteks arveametnikud, kes tegelevad ainult andmete sisestusega, või ka ainult müügitehingutega tegelevad raamatupidajad ei puutu

eelduslikult kokku ettevõtte kui terviku raamatupidamisega, mistõttu ei teki ettevõttest suurt pilti ega erinevaid seoseid. Kui *controlleri* või finantsjuhi tööülesanded aga hõlmavad näiteks tasuvusanalüüsi või tulemuslikkuse hindamist, on paratamatult vaja analüüsida erinevaid seoseid ning põhjuslikkust. Mida laiahaardelisemad ja analüütilisemad on tööülesanded, seda suuremat väärtust loob arvestusala spetsialisti töö ettevõttele. Erinevad arvestusala spetsialistid kannavadki lähtuvalt loodavast väärtusest ettevõttes erinevat rolli.

Arvestusala spetsialistide poolt senini täidetavad rollid on kirjandusest lähtuvalt koondatud tabelisse 1. Nii arvestusala kui ka juhtimisarvestuse spetsialistid täidavad ettevõttes numbrilugeja (Firmin 1957: 570) või –krõbistaja (Yazdifar, Tsamenyi 2005: 192) rolli, mis täidab arvestusala esmast funktsiooni info ülestähendamisest. Seega võib üheks oluliseks rolliks kokkuvõtvalt pidada arvepidaja oma. Arvestusala spetsialisti roll võib olla ka tõlkija-kommunikeerija (Firmin 1957: 570), mis on võrreldav informatsiooniga varustaja (Xydias-Lobo *et al.* 2004: 65) või info edastaja ja tõlgendaja rolliga (Byrne, Pierce 2007: 482) ning mis loob autori hinnangul juhtidele infobaasi otsuste tegemiseks ja seondub konsulteeriva rolliga, kus tuleb käsitleda lihtsamaid operatiivseid probleeme.

Lisaks info ettevalmistamisele võib arvestusala spetsialistil olla ka nõuandev (Cooper *et al.* 1996: 25) ja konsulteeriv (Xydias-Lobo *et al.* 2004: 65; Larsen 2006: 40; Byrne, Pierce 2007: 482) roll, mille on Weber (2011: 31-34) lahutanud detailsemalt usaldusväärseks aruandjaks, kes lisaks andmete usaldusväärsuse tagamisele nõustab ka üldistes küsimustes, multitalendiks, kes konsulteerib juba spetsiifilisemates küsimustes, ja teabe müüjaks/konsultandiks, kes kindlustab info kasutajale õige teabekasutuse ning konsulteerib lähtuvalt info tarbija võimekusest seda mõista. Kokkuvõtvalt on needki rollid väikeste erinevustega konsultandid. Lisaks on mitmed autorid välja toonud arvestusala spetsialistide rolli sõltumatu hindaja või valvurina, mis väljendab spetsialisti rolli läbi kontrollifunktsiooni olulisuse.

**Tabel 1.** Arvestusala spetsialistide senine rollide määratlus

Ametinimetused	Autor(id)	Roll	Peamine funktsioon
Arvestusala spetsialist/raamatupidaja ( <i>accountant</i> )	Firmin (1957)	Numbrilugeja	Arvestusandmete ülesmärkimine
		Reeglite tegija	Ettevõtte arvestuspõhimõtete reguleerimine ja süsteemi valik
		Tõlkija-kommunikeerija	Aruannete ja kokkuvõtete lahtimõtestamine, olulise eristamine ning selgitamine huvitatud osapooltele
		Info selekteerija	Vajaliku info üle otsustamine ning selle tõlgendamine
	Larsen (2006)	Konsultant	Nõuandmine nii arvestuslikes kui juhtimuseslikes küsimustes
Juhtimis-arvestuse spetsialist ( <i>management accountant</i> )	Jui, Wong (2016)	Avaliku huvi kaitsjad	Eetilise käitumise tagamine
	Xydias-Lobo, Tilt, Forsaith (2004)	Konsultant	Ettevõttesisene nõustamine
		Ärianalüütik	Analüüsides koostamine
		Informatsiooniga varustaja	Informatsiooni edastamine
	Yazdifar, Tsamenyi (2005)	Numbrikirjeldaja	Suurte andmehulkade läbitöötamine
		Ärianalüütik	Analüüsides koostamine
		Korporatiivne politsei	Kontrollifunktsioon
	Byrne, Pierce (2007)	Otsuste tugiisik	Tegevjuhtkonna nõustamine
		Informatsiooni edastaja ja tõlgendaja	Analüüsides ettevalmistamine ja tõlgendamine
		Administraator	Administratiivsed tegevused
<i>Controller</i>	Weber (2011)	Usaldusväärne aruandja	Juhtkonna jooksev varustamine vajaliku ja usaldusväärse teabega
		Multitalent	Teabevarustus ja nõustamine lahtuvalt erinevatest spetsiifilistest arvestusalavälistest valdkondadest
		Teabe müüja/konsultant	Teabe õige kasutuse kindlustamine ja konsulteerimine
Siseaudiitor ( <i>internal auditor</i> )	Cooper, Leung, Mathews (1996)	Nõuandja	Osalemine otsustusprotsessis ning nõustamine
		Sõltumatu hindaja	Sisekontrollisüsteemide hindamine ja operatiivse efektiivsuse arvustamine
	Van Peursem (2004)	Objektiivne kontrollija	Sõltumatu hinnangu andmine protsessidele, riskijuhtimisele ja erinevatele süsteemidele
Finantsjuht (CFO)	Ehrenhalt, Ryan (2007)	Korrapidaja	Ettevõtte varade kaitsmine ja säilitamine riskide hajutamise ning aruannete õigsuse kontrollimisega
		Operaator	Finantstehingute tõhus ja tulemuslik elluviimine
		Strateeg	Ettevõtte üldlase arengusuuna mõjutamine
		Katalüsaator	Plaanide elluviimise kindlustamine

Allikas: (autori koostatud Firmin 1957: 570-572; Cooper *et al.* 1996: 25; Xydias-Lobo *et al.* 2004: 65; Van Peursem 2004: 389; Yazdifar, Tsamenyi 2005: 192-193; Larsen 2006: 40; Ehrenhalt, Ryan 2007: 56; Byrne, Pierce 2007: 482, 483; Weber 2011: 31-34; Jui, Wong 2016 põhjal).

Rollide paljusus iseloomustab, kui erinevaid ja mitmekülgseid funktsioone arvestusala spetsialistid täidavad. Nagu ka autor eelnevalt välja on toonud, ei olene tihtipeale roll üldsegi ametinimetusest, mistõttu saab käsitleda vaadeldud spetsialiste üldiselt kui arvestusala spetsialiste. Autori hinnangul ei ole rollid teineteist välistavad, vaid pigem täidavad arvestusala spetsialistid mitut rolli korraga. Samuti võib spetsialist ühele osakonnale või juhile mängida üht rolli, samas kui teise jaoks on sama spetsialist erisuguse rolliga ja täidab hoopis erisuguseid ülesandeid ja tegevusi.

Arvestusala spetsialistide rolli ja selle tulevikutrende uuriti läbi tegevuste ka 2010. aastal CIMA poolt. Internetiküsitlusele vastates kogunes valimisse 3 891 arvestusala töötajat ning tulemustes võrreldi Idas (Aasia) ja Läänes (Austraalia, Uus-Meremaa, Põhja-Ameerika, Suurbritannia ja Mandri-Euroopa) töötavaid spetsialiste. (Van der Stede, Malone 2010: 3) Uuringus jagati arvestusala spetsialistide tegevused kuude kategooriasse, millest esimene annab ettevõtte jaoks arvestusalaga seondult kõige vähem lisandväärtust ja viimane kõige rohkem (*Ibid.*: 2, 4):

- muu: personalijuhtimine, koolitus ja administratiivtegevused;
- raamatupidamistoimingud: majandustehingute kirjendamine, ostu- ja müügiresskontro korrashoid, sisemine finantsaruandlus;
- infosüsteemide juhtimine: infosüsteemide arendamine, juurutamine ja käitamine;
- väline aruandlus: kohustuslik aruandlus, ettevõtete rahastus, vara- ja finantsriskid, siseauditite läbiviimine, seadusandlusega vastavuse kontrollimine, maksuarvestus;
- juhtimisarvestus: juhtimisarvestusalase informatsiooni ettevalmistamine ja tõlgendamine, näiteks prognoosimine, eelarvestamine, kuluarvestus, rahavoogude juhtimine;
- juhtimise tugitegevused: strateegiliste võimaluste identifitseerimine ja analüüs, nõustamine otsuste vastuvõtmisel, personaliga seonduvate tulemuslikkuse näitajate loomine ja jälgimine, võrdlusanalüüs, strateegiline juhtimisarvestus ning äririskide juhtimine.

Uuringu tulemusena selgus, et aastal 2010 kulutasid arvestusala spetsialistid ülemaailmselt kokku enim aega juhtimisarvestuse tegevustele ja

raamatupidamistoimingutele. Võrreldes aga Ida ja Läänt, kulutatakse Idas raamatupidamistoimingutele enim aega, samas kui Läänes tegeletakse sellega vähem ja enim hoopis juhtimisarvestusega, millele Idas kulutati vähem aega. Üleüldiselt näitas uuring, et arvestusala spetsialistid Läänes pühenduvad võrreldes Idaga suuremas mahus rollidele, mis loovad lisandväärtust. Kui aga hinnati üleüldiselt erinevatele tegevustele ettevõttes kuluvat aega, selgus, et raamatupidamistoimingutele kuluv aeg oli proportsionaalselt tunduvalt suurem kui spetsialisti enda ajakasutus antud funktsioonile. Uuringu autorid täheldavad, et tõenäoliselt täidavad neid ülesandeid teised töötajad nagu administraatorid või kassapidajad. (Van der Stede, Malone 2010: 4, 7)

Kui arvestusala spetsialistid tegelevad suures mahus andmesisestusega, siis *Fortune* 1000 ettevõtete finantsjuhid hindasid juba 2009. aastal finantsosakonnal olulist rolli strateegilises planeerimises, allüksuste eelarvestamises ning eelarveerinevuste tõlgendamises. Samuti oli võrdlemisi tähtis roll igapäevases planeerimises ja jooksvate plaanide ülevaatamises. Väga väiksel osakaalul (8 %) ei olnud arvestusala spetsialistidel peaaegu üldse osa kõrgema tasandi otsuste tegemisse ja neid nähti arvepidajate ning numbrilugejatena. (Davis, McLaughlin 2009: 36, 37) Oleks meelevaldne sellest uuringust järeldada, et arvestusala spetsialisti strateegiline kaasamine muudab ettevõtte edukaks, kuid oma osatähtsust võib see kindlasti otsuste kvaliteedi parandamisel mängida.

Eestis Ottosoni, Nikitina-Kalamäe ja Gurvitši (2016) poolt läbi viidud uuringust raamatupidaja rollist tänapäevases Eesti ettevõttes ilmnes, et raamatupidajad tegelevad enim finantsarvestuse, välise aruandluse ning maksuaruandlusega. Juhtimisarvestuslikud ülesanded nii suurel määral levinud ei olnud. Samas nägid uuringu autorite hinnangul juhid raamatupidajaid ka väärtuslike nõuandjatena, kelle arvamus on oluline erinevate otsuste tegemisel. Siiski peamisteks kohustusteks peavad juhid finantsarvestust, maksuarvestust, palgaarvestust ja välist aruandlust. (Ottoson *et al.* 2016: 51, 53, 54) Antud töö kontekstis on võimalik eelnevalt viidatud uuringu tulemusi eelkõige rolli määratluse osas võrdlusena kasutada, kuid sinne magistr töö keskendub just rolli muutusele. Töö autori arvates võivad tänapäeva arvestusala spetsialistid jaguneda tööülesannetest lähtuvalt eri rolle kandvatesse gruppidesse ja nendesse gruppidesse kuulujate rolli muutus võib olla samuti erinev.

Lähtuvalt tabelis 1 (lk 20) välja toodud arvestusala spetsialistide rollide erinevatest käsitlestest, saab töö autori hinnangul eristada kolme põhilist rolli: arvepidaja, valvur ja konsultant. Arvepidaja rolli võib samastada numbrilugeja ja –krõbistaja omaga. Valvuri roll koondab endas avaliku huvi kaitsja, korporatiivse politsei, sõltumatu hindaja, objektiivse kontrollija ja korrapidaja rolle. Konsultandi roll hõlmab näiteks tõlkija-kommunikeerija, otsuste tugiisiku, usaldusväärse aruandja, multitalendi ja teabe müüja rolle. Kuna rollid on seoses kindlate täidetavate ülesannetega, koondas autor levinumad ülesanded tabelisse 2. Autor eristas minevikku- kui ka tulevikkuvaatajat, millest esimene lähtub finantsarvestuse minevikusuunitluse põhimõtetest ning teine juhtimisarvestuse tulevikufookusest.

**Tabel 2.** Arvestusala spetsialistide tööülesannete jaotus rollide lõikes

Roll	Minevikkuvaataja	Tulevikkuvaataja
Arvepidaja	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Majandussündmuste kirjendamine ja dokumenteerimine (ostu-, müügiarvete ja pangatehingute sisestus, laoarvestus jms)</li> <li>• Aruannete koostamine</li> <li>• Palgaarvestus</li> <li>• Maksuarvestus</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mehaaniliselt prognooside koostamine etteantud vormide ja määrade kohaselt</li> <li>• Seadusmuudatuste jälgimine ja vastavalt arvepidamissüsteemi kohandamine</li> <li>• Aruandlusinfo kohaselt eeldatavate rahavoogude aruandlus (nt laekumata ja tasumata arvete aruanded)</li> </ul>
Valvur	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tehingute kajastamise õigsuse ja seaduspärasuse kontroll</li> <li>• Kulude kontrollimine</li> <li>• Protsesside kontroll</li> <li>• Eelarve täitmise kontrollimine</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Riskihindamine</li> <li>• Kontrollisüsteemide väljatöötamine ja kohandamine</li> <li>• Eelarve täitmise suunamine</li> </ul>
Konsultant	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kulude arvestus</li> <li>• Majandusüksuse eelneva tegevuse analüüs ja hindamine</li> <li>• Tulemusnäitajate jälgimine ja analüüs</li> <li>• Aruannete tõlgendamine juhtkonnale</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Eelarvestamine ja prognoosimine</li> <li>• Rahavoogude juhtimine</li> <li>• Riskijuhtimine</li> <li>• Juhtimisalase finantsinformatsiooni ettevalmistamine ja tõlgendamine</li> <li>• Majandustegevuse tulevikustsenaariumite modelleerimine ja analüüs</li> <li>• Proaktiivne nõustamine juhtimisalastes küsimustes</li> <li>• Tulemusnäitajate väljatöötamine</li> <li>• Infosüsteemide arendamine ja juurutamine</li> </ul>

Allikas: (autori koostatud Van der Stede, Malone 2010: 2; De Loo *et al.* 2011: 307-309 põhjal).

Arvepidajate põhiülesanded seonduvad rutiinsete tegevustega, mis ei nõua ettevõttest kui tervikust sisulist ülevaadet ega analüütilisust, vaid rohkem tehnilisi oskusi ja teadmisi. Valvurite roll seondub eelkõige majandussündmuste kajastamise õigsuse kontrollimisega, et veenduda, kas kõik tehingud on seadusandlusega kooskõlas, teostatud eesmärgipäraselt ja kajastatud raamatupidamises korrektselt. Samuti kontrollib valvur erinevate plaanide täitmist ning suunab kõrvalekallete korral. Konsultant tegeleb juhtimisarvestuslikemat ülesannetega ning analüüsib nii kogu ettevõtete hõlmavaid kui ka spetsiifilisi probleeme, valmistades ette materjale või pakkudes konsultatsiooni juhtimisotsuste tegemiseks.

Kuna andmete korrektne sisestamine ja kohustuslike aruannete esitamine moodustab jätkuvalt suure või isegi kõige suurema osa arvestusala spetsialistide tööst, on autori hinnangul praeguseni üheks levinumaks rolliks olnud jätkuvalt arvepidaja roll. Osalt seadusandluse kehtestatud kontrollireeglite täitmiseks ja teisalt ettevõttesisese petturluse või ka tahtmatute vigade avastamiseks funktsioneerivad spetsialistid ka kui valvurid. Lähtuvalt saadaolevast informatsioonist, mis tihtipeale on kogu ettevõtte tegevust hõlmav, on realistlik ja isegi kasumlik arvestusala spetsialistide käitumine ettevõttesisese konsultandina, kes suudab andmeid analüüsida, tõlgendada ja otsustusprotsessi nõuannete näol vajaliku sisendi anda. Tabelist ilmneb, et kuigi arvepidaja ülesanded on enamjaolt seotud finantsarvestusega, võib ka tema täita tulevikkuvaataja ülesandeid ning kuigi konsultandi roll on juhtimisarvestuslik, on ka tema ülesannetes finantsarvestusega seotut.

Käesolevas alapeatükis käsitles töö autor seniseid tavapäraseid rolle. Autori hinnangul saab kokkuvõtvalt eristada kolme tähtsamat rolli, milleks on arvepidaja, valvuri ja konsultandi rollid. Kuigi autori hinnangul on kõik rollid eri aspektidest olulised, lisab konsultandi roll ettevõttele teistest rohkem väärtust ning ettevõtted peaksid selle rolli osakaalu arvestusala spetsialisti töös suurendama. Enne rolli teoreetiliste arengusuundade tutvustamist käsitleb autor aga rolli muutuse mõjutegureid, mis aitab mõista rolli muutuse tagamaid.



## 1.2. Arvestusala spetsialistide rolli muutust mõjutavad tegurid

Arvestusala spetsialistide rolli mõjutavad paljud erinevad tegurid, mida saab autori hinnangul jagada spetsialisti isikuga seotud ning mitteseotud teguriteks. Spetsialisti isikuga mitteseotud tegurid jagunevad ettevõttesisesteks ja -välisteks teguriteks. Antud alapeatükis käsitleb autor esmalt isikuga seotud tegureid, millele järgneb ülevaade spetsialisti isikuga mitteseotud teguritest, mis võivad osaleda arvestusala spetsialisti rolli muutuse mõjutamisel.

Rolli väljakujunemisel ja muutusel on seos arvestusala spetsialisti iseloomuomaduste ja oskustega. Olenevalt inimesest, on mõne tugevuseks just finantsarvestus, kui teine kaldub pigem juhtimisarvestuse poole (Byrne, Pierce 2007: 479). Üldiselt peetakse olulisemateks oskusteks analüütilist mõtlemist ja suutlikkust tõlgendada ning siduda finants- ja mittefinantsinformatsiooni (Pietrzak, Wnuk-Pel 2015: 284, Xydias-Lobo *et al.* 2004: 66; Kim *et al.* 2012: 10; Yazdifar, Tsamenyi 2005: 190). Selline spetsialist suudab näha numbrite taha ning pakkuda info lõpptarbijale lisandväärtust, milleni ilma spetsialistita jõudmine oleks paljudele juhtidele keerulisem.

Spetsialist-partnerid on äritegevuse probleemide analüüsimisel proaktiivsed ning suudavad neid probleeme siduda nii finants- kui ka operatiivsete tagajärgedega (Oliver 1991: 40; Burns, Vaivio 2001: 390). Samas on ka väidetud, et analüütilised oskused ei ole tänapäeval enam eristavaks teguriks, vaid arvestusala spetsialisti juures on otsitavateks omadusteks paindlikkus, intuiitsus ja juhiomadused (Kim *et al.* 2012: 15; Favaro 2001: 4). Viimase seisukohaga autor otseselt ei nõustu, sest jätkuvalt moodustavad väga suure osa arvestusala spetsialistidest rutiinsema ja lihtsama töö tegijad, kes ei ole pidanud numbrite sisu analüüsima ega pruugi sellega ilma eelneva täiendkoolitusega hakkama saada.

Vaatamata tehnika pidevale arengule, ei ole tõenäoline, et arvestusala spetsialistid kunagi numbrilugemisest täielikult vabaks saaksid (Firmin 1957: 570), mistõttu on siiski arvestusalased teadmised numbrilugejast konsultandini muutusprotsessi toimumiseks kõige põhjanevamaks eelduseks (The Diverse Roles ... 2016: 2; Favaro 2001: 4). Teadmisi saab arvestusala spetsialist koguda nii akadeemilist haridust omandades kui ka praktilise töökogemuse kaudu. Ühtviisi on ebasoodsad ettevõttele

spetsialistid, kes on analüütilise poole pealt väga võimekad, kuid ei tunne arvestuse aluseid, või vastandina sellised spetsialistid, kes on oma ala asjatundjad arvestusalal, aga ei suuda näha numbrite sügavat sisu.

Näiteks leiti *controlleri* rolli muutust uurides, et strateegiliselt toetava *controlleri* rolli kujunemiseks on vajalik omandada asja- ja ajakohane ning osaliselt ettevõttespetsiifiline kompetents, mille eduka rakendamise tulemusena (näiteks projekti näol) muutub ka läbikäimine tippjuhtkonnaga tihedamaks, mis suurendab omakorda osaliste vahelist usaldust ja seega muudab *controlleri* rolli aktiivsemaks (Hyvönen *et al.* 2015: 34). Ka Coad (1999: 121) on märkinud, et rolli arengu mõttes on arvestusala spetsialistil oluline orienteeruda isiklike õpieesmärkide saavutamisele, millest sõltub, kuidas spetsialist erinevaid sündmusi tõlgendab. Rolli muutumisel on vajalik mõtestada ja aru saada, kuidas organisatsioon toimib ning millised on asjaosaliste motivaatorid (Weber 2011: 31; Oliver 1991:40, Xydias-Lobo *et al.* 2004: 66; Scapens, Jazayeri 2003: 223) ning mis ettevõtet tulevikus mõjutada võib (100 drivers of ... 2012: 5), seega näha nõ „suurt pilti“. Ilma viimaste oskuseta ei pruugi ettevõttes toimuvat alati korrektselt tõlgendada, mis omakorda võib viia valede järelduste ja otsusteni.

Rolli muutusele aitab kaasa veel kogemuse omandamine – mida tihedamini arvestusala spetsialist teatud ülesandeid sooritab, seda vilunumaks ta muutub. Aja möödudes on võimalik samu ülesandeid täita väiksema sisendiga ehk töö muutub efektiivsemaks. See omakorda tekitab vaba aega, mis võimaldab hakata tegelema uute tööülesannetega. (Weber 2011: 25) Lisaks vilumusele täiendab pikem tööalane kogemus, mida võib enamasti mõõta tööstaaziga, spetsialisti teadmisi erinevatest arvestusala aspektidest. Kogemuse omandamine aga ei tähenda automaatselt, et spetsialist muudaks oma töö ise konsulteerivamaks. Autori hinnangul on antud juhul vajalik lisaks töötaja enda initsiatiivile ka tööandja suunamist uute ja keerukamate ülesannete poole, sest paljud töötajad ei hakka aja vabanedes endale ise uusi ülesandeid otsima.

Rolli arengu mõttes on olulised eestvedamisoskus ja võimekus võtta otsustes juhtpositsioone (Xydias-Lobo *et al.* 2004: 57, 66). Kui arvestusala spetsialist on analüütilise mõtlemisega ning suudab informatsiooni edukalt tõlgendada, peab ta olema piisavalt ettenägelik, julge oma arvamuse väljaütlemises ning oskama otsustajaid veenda ühe või teise alternatiivi kasulikkuses. Kompetentne ja usaldusväärne

arvestusala spetsialist peaks järjest enam proaktiivselt osalema juhtimises, strateegiliste ja operatiivsete otsuste tegemises ning pideva arendamise ja täiendamise protsessides. (Zainuddin, Sulaiman 2016: 469; Järvenpää 2007: 120).

Lisaks ärialastele teadmistele on vajalik ka suhtlemisoskus (Pietrzak, Wnuk-Pel 2015: 284, Siegel *et al.* 2003: 37, Kim *et al.* 2012: 11; Caglio 2003: 145; Favaro 2001: 4; Scapens, Jazayeri 2003: 223). Kui arvestusala spetsialist suudab tõlgendada ja analüüsida erinevaid protsesse ning numbreid, aga ei suuda järeldusi selgitada ega otsustajateni viia, ei suuda ta konsultandina ettevõtte jaoks väärtust luua ning ilma oskusega suhelda ei eristu ta tavalisest arvepidajast. Ka Järvenpää läbiviidud intervjuudest ilmneb, et arvestusala spetsialistid küll analüüsivad infot, kuid teevad seda sageli omaette ega kommuникеeri tulemusi juhtidele. Seetõttu on isegi suurepäraste teadmistega spetsialistile eelistatum pigem kesisemate teadmistega, aga suhtlemisoskusega spetsialist. (Järvenpää 2007: 114, 121) Ka Weber (2011: 43) leiab, et juhid võivad arvestusala spetsialiste näha krooniliste virisejatena, kui viimased ei suuda tagada erinevaid selgitusi, mis tõestaks nende argumentide väärtust. Suhtlemisoskus on ka aluseks oskusele töötada meeskonnas, mida peetakse samuti tänapäeval vajalikuks (Caglio 2003: 145; Burns *et al.* 1999: 29).

Weber (2011: 37) on veel märkinud, et rolli muutuseks peab olema arvestusala spetsialistil oskus kommuникеerida eriarvamusi ja lahendada konflikte. Sama arvamust toetavad ka Austraalias ja Iirimaal läbiviidud uuringud (Xydias-Lobo *et al.* 2004: 66, Byrne, Pierce 2007: 486). Ühtlasi peab spetsialist väljendama end taktitundeliselt ning sellisel viisil, et juhid ei tunneks end võimu kaotamas. Lisaks tuleb säilitada tasakaal seotusega projekti ning piisava sõltumatuse vahel, et mitte kaotada objektiivsust. (Weber 2011: 37)

Arvestusala spetsialisti rolli suunab ettevõttesisene olukord – majanduslik olukord, äri laienemised, rahaliste vahendite hankimine, omanike muutused ja avalikud emissioonid (Byrne, Pierce 2007: 478; De Loo *et al.* 2011: 298). Mõjuteguriks on ka ettevõtte keerukus. Kui ettevõtte on suure ja mitmekesise sortimendiga tootmisettevõtte, on kuluarvestus keerukas. Ometi on oluline kõiki protsesse analüüsida ning selgitada välja ühe või teise toote tootlikkus ning kasumlikkus. (Byrne, Pierce 2007: 479)

Organisatsiooni suurus on samuti arvestusala spetsialisti rolli mõjuteguriks. Ettevõtte suurus määratleb ära arvestusala spetsialisti funktsioonid, tegevused ja ülesanded (Byrne, Pierce 2007: 477, De Loo *et al.* 2011: 298). Nagu ka esimeses alapeatükis mainitud, tegelevad väiksemates ettevõtetes raamatupidajad erinevate ülesannetega ning suuremates ettevõtetes on tööjaotus spetsialiseeritum. Suurettevõttes võivad olla eraldi näiteks andmesisestajad, erinevate osakondadega tegelevad raamatupidajad, palgaarvestajad, *controllerid*, finantsjuht, samas kui väikses ettevõttes täidab kõiki funktsioone üks ja sama arvestusala spetsialist. Väiksemates ettevõtetes on jällegi arvestusala spetsialistid teadlikumad ettevõtte äritegevuse tervikust (Byrne, Pierce 2007: 489).

Oluliseks mõjutaks arvestusala spetsialisti rolli puhul on juhtkonna poolt seatud ootused. Mõningatele juhtidele on loomulik arvestusala spetsialisti kaasamine, samas kui teised juhid ei kaasa neid otsuste tegemistesse üldse või ainult vähestes kindlates küsimustes. (Byrne, Pierce 2007: 478; Davis, McLaughlin 2009: 40) Juhtkonna ootusi võib mõjutada infotehnoloogia areng – juhtkonna teadlikkus saadaolevast lisainformatsioonist tõuseb, mistõttu oodatakse arvestusala spetsialistilt rohkem teavet (Xydias-Lobo *et al.* 2004: 56). Saksamaal läbiviidud uuringu järgi on küll juhtimisarvestuse spetsialistid ise alati rollimuutusega kaasa minema, kuid reaalse muutuse määratleb siiski ära juhtkonna ootus (Wolf *et al.* 2015: 38).

Kuna keskkond ning ühiskond on ülemaailmselt muutumas järjest olulisemateks teemadeks, mõjutab see samuti arvestusala arengut. Kui varasemalt pidi raamatupidaja tegelema rohkem rahaliste numbritega, siis järjest enam oodatakse ka keskkonna-, jätkusuutlikkuse-, tööjõu- ning sotsiaalsete näitajate käsitlemist. (Britton, Waterson 2006: 11; 100 drivers of ... 2012: 27) Sellised arengud arvestusala spetsialistide igapäevatöös nõuavad uutmoodi kompetentsi ja nihutavad tööülesandeid senistest eemale. Kuna uusi näitajaid hakatakse arvestusala spetsialistidelt enam ootama, võib see arvestusala spetsialistide töömahtu märgatavalt tõsta ning suurendada erinevate arvestusalaga mitteseotud näitajate arvestamisele ning jälgimisele kuluvat aega, mistõttu võivad kannatada nende põhiülesanded finants- ja juhtimisarvestuse valdkonnas.

Rolli kujunemisel on oluline osa ka ettevõttesisesel kultuurilisel keskkonnal, mis mõjutab näiteks seda, kui toetav on sisekliima (Van der Stede, Malone 2010: 10). Rolli

muutust mõjutavad seega muutused organisatsiooni kultuuris, reeglites ja rutiinides, mis võivad olla omakorda põhjustatud nii organisatsiooni välis- kui sisekeskkonna muutustest. Uute organisatsiooniliste reeglite tutvustajaks ja juurutajateks võivad tihti olla ka võimu omavad üksikud isikud või grupid, näiteks juhid. (Burns, Scapens 2000: 21-23) Seega ei mõjuta juhtkond arvestusala spetsialisti rolli muutust vaid oma otseste ootustega, vaid ka luues selleks vastava sisekeskkonna. Kui ettevõttes ei ole harjutud arvestusala spetsialisti nägema kui potentsiaalset konsultanti, eeldab rolli muutus ka organisatsioonikultuuri muutust, mille algatajateks võiksid olla juhid.

Reeglite, rutiinide ning organisatsiooni suunitluse muutumine võib kaasa tuua uue ärimudeli rakendamise või vana kohandamise. Sellele aitavad kaasa lisaks globaliseerumine ning Aasia tähtsuse suurenemine ülemaailmses majanduses, mis on andnud samuti ajendi arvestusala spetsialistide rolli ümberhindamiseks (Van der Stede, Malone 2010: 1; Zainuddin, Sulaiman 2016: 470). Veel üheks selliseks fundamentaalseks muutuseks on näiteks ettevõtte ümberorienteerumine kliendikeskseks ning kuluefektiivsemaks, mis paratamatult toob kaasa muudatused arvestusalas ja seega ka spetsialisti rollis (Burns, Baldvinsdottir 2005: 734; Yazdifar, Tsamenyi 2005: 190).

Organisatsiooni struktuurimuudatused, nagu juhtimise detsentraliseerimine, võivad samuti muuta arvestusala spetsialistide rolli (Xydias-Lobo *et al.* 2004: 67; Yazdifar, Tsamenyi 2005: 190; Burns, Baldvinsdottir 2005: 77). Roll võib muutuda informatsiooni mõttes väärtuslikumaks. Kui arvestusala spetsialistid moodustavad ühe osakonna kogu organisatsiooni peale, võib juhtuda, et analüüsitakse suurt hulka andmeid, arvestamata erinevate osakondade iseärasusi ning väljundist ei ole juhtidele kasu. Kui aga otsustamine detsentraliseeritakse ning iga osakond saab oma arvestusala spetsialisti, on viimane rohkem osakonna tegevusega kursis ning suudab anda juhile otsustamiseks vajalikumat ja kvaliteetsemat infot. (Järvenpää 2007: 116) Samas võivad struktuuri- ja omanikumuutused tõsta rõhuasetuse ka hoopis tehingute salvestamisele ja raporteerimisele, mitte nõustamisele ja konsulteerimisele (Van der Stede, Malone 2010: 10).

Lisaks ettevõttesisestele teguritele mõjutavad rolli muutust ka ettevõttevälised tegurid. Väga oluliselt on rolli muutnud või sellel võimaldanud muutuda infotehnoloogia areng

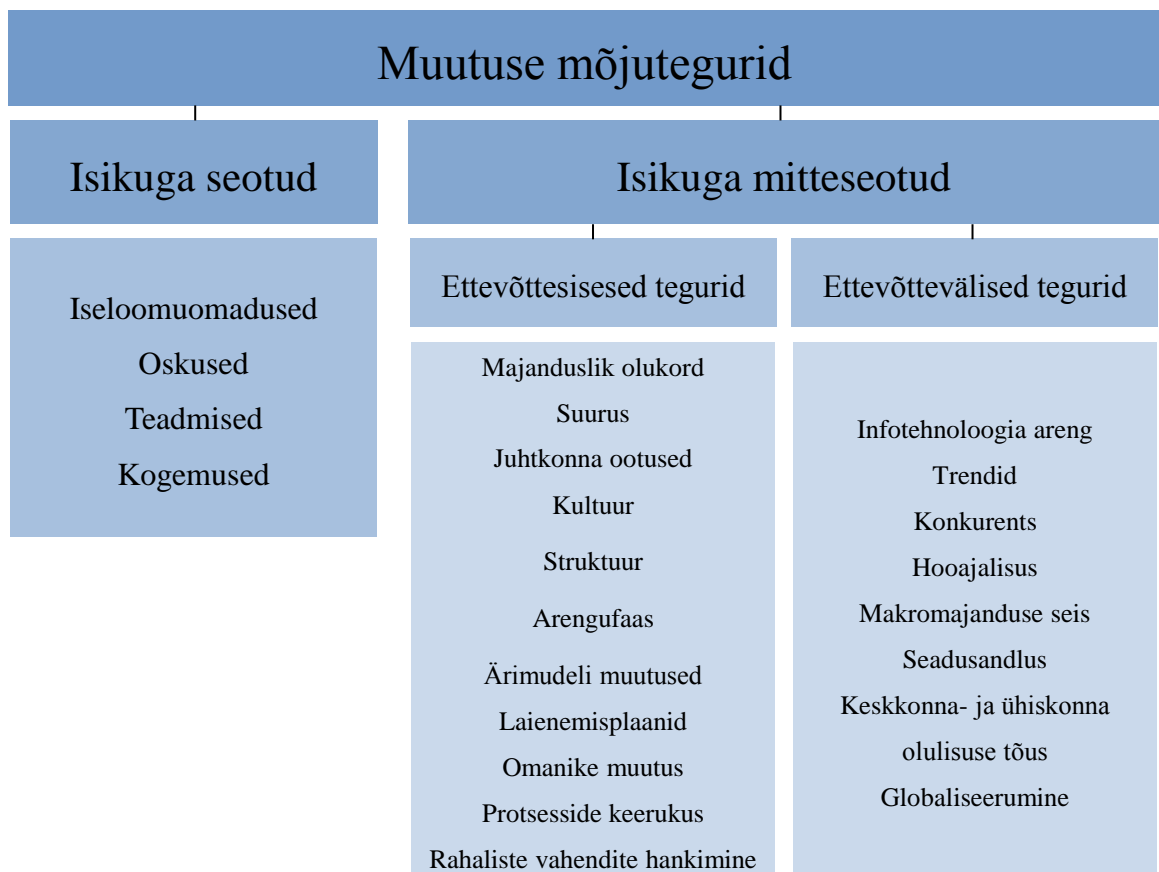
(Xydias-Lobo *et al.* 2004: 67; Byrne, Pierce 2007: 478; Firmin 1957: 572; Yazdifar, Tsamenyi 2005: 190; 100 drivers of ... 2012: 6; Zainuddin, Sulaiman 2016: 470). Varasemalt arvestusala spetsialisti igapäevatöö hulka kuulunud majandustehingute kirjendamine ja informatsiooni integreerimine on suures mahus automatiseeritud (Byrne, Pierce 200: 478; Caglio 2003: 124). Vähenenud on aruannete koostamiseks kuluv aeg ja raamatupidamine on tänaseks peaaegu paberivaba. Madalama astme töökohti arvestusalas on tehnoloogia arengu tõttu vähemaks jäänud. (Byrne, Pierce 200: 478) See omakorda võimaldab raamatupidajal laiendada oma amplituud ja tegeleda rohkem äri- ja arvestuse infosüsteemide disainimisega (Caglio 2003: 124; Burns, Vaivio 2001: 390). Tehnoloogiliste lahenduste kasutamine nõuab spetsialistilt IT-alaga seonduvaid oskusi (Caglio 2003: 145, Byrne, Pierce 2007: 488; Yazdifar, Tsamenyi 2005: 190). Arvestusala spetsialistidelt oodatakse võimekust ja valmisolekut kaasa minna uute infotehnoloogiliste lahendustega (Tulevikuvaade ... 2016: 18). Ettevõtte ressursiplaneerimise (ERP) süsteemide kasutuselevõttuga on suurenenud hübriidspetsialistide osakaal, kes tegelevad nii finants- kui juhtimisarvestusega (Caglio 2003: 143; Byrne, Pierce 2007: 492).

Arvestusala spetsialisti rolli ettevõttes mõjutab suuresti väliskeskkond, nagu tööstuslikud ning sektoripõhised trendid, konkurents ja hooajalisus. (Byrne, Pierce 2007: 477; Weber 2011: 26). Suureks mõjuteguriks on välja toodud e-kaubanduse teke (Xydias-Lobo *et al.* 2004: 67; Yazdifar, Tsamenyi 2005: 190). Ka makromajanduslik olukord mõjutab rolli kujunemist. (De Loo *et al.* 2011: 296; 100 drivers of ... 2012: 6). Üheks oluliseks muutuste põhjustajaks peetakse näiteks majanduskriisi. Kui varasemalt oodati arvestusala spetsialistilt pelgalt tagasisidet finantstulemuste kohta, siis pärast kriisi otsitakse järjest enam strateegilisi nõuandeid. Pärast majanduskriisi pannakse rohkem rõhku erinevatele kontrollifunktsioonidele: kulude kontrollile, aruannete detailsusele, aruandluse tiheduse tõstmisele, kapitaliprojektide kontrollile ja kliendi- ja tooteinfo suurendamisele. (Van der Stede, Malone 2010: 1, 12) Kontrolli tõhustamiseks töötatakse välja erinevaid näidikuid, mida jälgima peab. Arvestusala spetsialisti rolli mõjutavad ka muutunud tulemuslikkuse mõõdikud nii ettevõtte (Xydias-Lobo *et al.* 2004: 67) kui ka individuaalsel tasandil (Byrne, Pierce 2007: 479). Väliskeskkond määratleb ära olulised aspektid, millega ettevõttes on vaja tegeleda. Kui väliskeskkond

on stabiilne ning ettevõttel läheb hästi, ei ole kuluefektiivsus ettevõttes peamiseks prioriteediks ning sellest lähtuvalt on puudunud vajadus sellega tegeleda.

Seadusandluse muutumine või staatilises mõjutavad arvestusala spetsialistide töökoormust erinevatele tegevustele (Byrne, Pierce 2007: 477, 490; De Loo *et al.* 2011: 298; 100 drivers of ... 2012: 6). Muudatuste tõttu on lisandunud ettevõtetele uued kohustused aruannete ja auditite näol. Selle tõttu kulub palju aega hindamisele ja kontrollimisele ja arvestusala spetsialistide töökoormus selles valdkonnas suureneb. (Byrne, Pierce 2007: 477, 490)

Autori hinnangul võib arvestusala spetsialistide rolli väljakujunemise ja muutuse tegurid kokkuvõtlikult kaheks jagada: spetsialisti isikuga seotud ja mitteseotud tegurid. Alljärgnevalt on autor koondanud joonisele 2 rolli kujunemist mõjutavad olulisemad tegurid. Lisasse 2 on autor koondanud kokkuvõtva tabeli rolli muutust mõjutavate tegurite kohta läbi viidud uuringutest. Kui isikuga seotud tegureid saavad arvestusala spetsialistid teatud määral mõjutada enesearenduse teel, on ettevõttesisesed tegurid vähesemal määral mõjutatavad ning ettevõtteväliseid ei ole spetsialistil võimalik tavaliselt üldse mõjutada. Varasemate uuringute tulemustest lähtuvalt ei ole selget üht ja ainust põhjust, miks spetsialistide roll kujuneb või muutub, vaid pigem on muutus tingitud erinevate tegurite koosmõjul.



**Joonis 2.** Arvestusala spetsialistide rolli mõjutegurid (autori koostatud Xydias-Lobo *et al.* 2004: 66-67, 67; Favaro 2001: 4; Hyvönen *et al.* 2015: 34; Weber 2011: 25; Byrne, Pierce 2007: 477-478; De Loo *et al.* 2011: 298; Van der Stede, Malone 2010: 10 põhjal).

Eelnevalt käsitletud tegurid loovad eeldused rolli kujunemiseks või muutumiseks. Ometigi võib mõne teguri olemasolu või puudujääk olla takistuseks rolli arengul. Numbrilugejast äripartnerini liikumise peamisteks takistusteks on peetud näiteks ajapuudust ja vähest kompetentsi (Siegel *et al.* 2003: 41). Ajapuudus põhjustab pinget ning ei jäta arvestusala spetsialistidele võimalust suurt pilti vaadata ja näha (Graham *et al.* 2012: 83). Ka CIMA läbiviidud uuringust leiti, et arvestusala spetsialistid ise näevad rolli muutuse takistusena tõusvat survet ja pinget (Van der Stede, Malone 2010: 9). Pädevamate arvestusala spetsialistide jaoks leevendaks ajapuudust ülesannete delegeerimine, kuid tihti ei saa seda teha, kui teised töötajad ei ole selleks piisavalt kompetentsed (Graham *et al.* 2012: 84). Ajapuuduse tekkimise üheks põhjuseks on ka suurenenud kohustustuslike aruannete arv ja muud seadusmuudatused (Byrne, Pierce 2007: 491). Ajapuudus võib olla ebaefektiivse organisatsioonistruktuuri ja/või



ülesannete jaotuse tulemus. Samuti võib ajapuudus olla tingitud isikuga seotud teguritest, millest sõltub näiteks töö efektiivsus, mida aitab tõsta kogemuste või uute teadmiste omandamine.

Rolli vahetumise komistuskivideks on tihti organisatsioonikultuuri ja suhtumise muutmine, usalduse väljateenimine ning õigele informatsioonile ligipääsu leidmine ja tagamine (Siegel *et al.* 2003: 41). Takistuseks peetakse tippjuhtkonna ja operatiivse toetuse puudumist (Siegel *et al.* 2003: 41; Cooper *et al.* 1996: 26). Ülemaailmsest uuringust selgus, et arvestusala spetsialistid ise peavad toetuse puudumist küllaltki arvestatavaks takistuseks (Van der Stede, Malone 2010: 9). Autor leiab, et kindlasti väljendub toetus usalduses ning selles, kui tõsiselt juhid arvestusala spetsialiste võtavad ja kui pädevateks neid peavad. Spetsialistide aktsepteerimine juhtide poolt võib olla tingitud sellest, et juhid ei mõista arvestusala spetsialistide töö sisu sügavamalt. Sageli ei mõista juhtkond ka kasusid, mida tooks kaasa kulutuste tegemine parema finantsinformatsiooni kogumiseks näiteks parema IT-süsteemi näol (Graham *et al.* 2012: 85).

Kuigi IT-süsteemide arengut on nähtud pigem positiivse aspektina rolli muutuse juures, võib see ka negatiivset mõju avaldada. Kui IT-süsteemid ei paku algselt välja lubatud lahendusi, ei aita need säästa aega, vaid kulutavad spetsialisti ajaressurssi süsteemi muutmise ja parandamise peale. Ka Byrne ja Pierce (2007: 491) ning Caglio (2003: 141) märkisid, et mõnedel juhtudel on uute IT-süsteemide kasutuselevõtt hoopis suurendanud arvestusala spetsialistide ajakulu seotud ülesannetele. Sageli võib süsteem olla küll võimekas töö efektiivsemaks muutmises, kuid arvestusala spetsialistidel puuduvad vastavad teadmised, mistõttu tehakse ikkagi ülemääraselt palju käsitsi tööd (Graham *et al.* 2012: 83, 84). Arvestusala spetsialistid saavad olla efektiivsed äripartnerid, kui nad on ka efektiivsed numbrilugejad (Weber 2011: 43). Kui spetsialist ei suuda finantsarvestusalast tööd tõhusalt planeerida, ei ole tõenäoliselt ka aega tegeleda konsulteerimise ega kaasjuhtimisega.

Arvestusala spetsialistide rolli muutus strateegilisemaks aitab ettevõtetel teha paremaid äriotsuseid, täiustada planeerimist ja kontrolli ning avastada probleeme senisest varasemalt. Sageli on arvestusala spetsialistilt võimalik saada analüütilist informatsiooni muutuste põhjuste ja tagatausta kohta. Mida rohkem arvestusala spetsialiste

protsessidesse kaasata, seda laiapõhjalisemaks muutuvad nende teadmised ning seda enam tõhustub kontroll toimuva üle ja seda paremaid nõuandeid suudavad nad anda. (Byrne, Pierce 2007: 484) Tõuseb kuluteadlikkus, ressursside paigutus muutub efektiivsemaks ja täiustuvad sisemised protsessid. Seega kui arvestusala spetsialistid on konsulteeriva äripartneri rollis, on ettevõtte konkurentsivõimelisem. (Wolf *et al.* 2015: 38-39) Arvestusala spetsialiste on nimetatud ka ettevõtte väärtuse loomise, säilitamise ja kasvu tugisammasteks (Jui, Wong 2016).

Mõningatel juhtudel nähakse arvestusala spetsialisti kaasamist projektidesse pigem takistuse ja segava faktorina kui väärtust lisava tegevusena. Sageli, kui arvestusala spetsialistid avaldavad ootust mõnesse projekti kaasatud saada, näevad teised meeskonnaliikmed neid pigem protsesse pealt vaatamas ja kritiseerimas kui oma panust andmas ja reaalselt väärtust loomas. Leitakse ka, et arvestusala spetsialistid jäävad tihti detailidesse kinni või on sageli liialt kontrollivad sendilugejad ning annavad projektidele pigem negatiivse sisendi ja takistavad sujuvat edasiliikumist. (Byrne, Pierce 2007: 483, 486)

Autori hinnangul tunduvad arvestusala spetsialisti kaasamisest tekkivad takistused olevat pigem kinni konkreetsetes isikutes, kes on juba loomu poolest kontrollivad või lihtsalt ei mõista oma rolli ega võimalikku väärtust loovat osa otsustusprotsessis. Kui spetsialist suunitleb oma tegevuse lisandväärtuse pakkumisele, on panusest võidetav kasu eelduste kohaselt suurem kui sellest tekkiv kahju, mistõttu peaksid nii arvestusala spetsialistid ise kui ka ettevõtte juhid pöörama rohkem tähelepanu, kuidas spetsialistide roll praegu määratletud on ning millise rakenduse abil oleks ettevõttel võimalik kõige rohkem kasu saada. Järgmises alapeatükis kajastab autor spetsialistide rolli teoreetilisi arengusuundi.

### **1.3. Arvestusala spetsialistide rolli arengusuunad**

Suuresti tänu tehnoloogia arengule saavad arvestusala spetsialistid järjest enam usaldada numbrite kokku löömise automatiseeritud raamatupidamissüsteemide kätte ja keskenduda rohkem informatsiooni analüüsimisele ning tõlgendamisele (Firmin 1957: 572; Xydias-Lobo *et al.* 2004: 57; Weber 2011: 26). Uued raamatupidamissüsteemid

loovad võimaluse varasemast rohkem keskenduda teabe sisule, mitte ainult selle ülestähendamisele. Arvestusala spetsialistide roll on liikunud ja liikumas kõrgemale analüütilisele tasemele (Byrne, Pierce 2007: 478). Näiteks ka tänu ühinemistele, ülevõtmistele ja finantsalasele ümberstruktureerimisele viimastel aastakümnetel on hakatud mõistma lisanduvat väärtust, mida arvestusala spetsialistid strateegiliste otsuste vastuvõtmises, riskianalüüsil ja teistes tähtsates valdkondades pakkuda võivad (Van der Stede, Malone 2010: 2). Tehingute mitmekesistumine ja erinevate toimingute tiheduse kasv on seega kaasa toonud nõudluse arvestusala spetsialisti spetsiifilise kompetentsi järele.

Täheldatakse, et varasema numbrilugeja ja ettevõtte finantstervise näitajate salvestaja roll asendub rohkem konsulteerimisega. Rõhuasetus langeb nõustamisele, mistõttu on suurenemas konsultandi roll (Burns, Vaivio 2001: 390; Rom, Rohde 2007: 53; Carnegie, Napier 2010: 372; Albu *et al.* 2011: 177; Zainuddin, Sulaiman 2016: 470). Samas on leitud, et järjest olulisemaks muutub ka strateegiliste otsuste toetamine, mis toob kaasa äripartneri rolli kasvu (Oliver 1991: 40; Xydias-Lobo *et al.* 2004: 67; The Diverse Roles ... 2004: 2; Van der Stede, Malone 2010: 7, 10; Weber 2011: 26; Byrne, Pierce 2007: 493). Fookus on langemas väärtusloome maksimeerimisele läbi arukate finantsstrateegiate. Tulevikus oodatakse arvestusala spetsialisti rolli suurenemist ärimudeli arendamisel ja hindamisel ning hinnastamisstrateegiates. (100 drivers of ... 2012: 27)

CIMA (Van der Stede, Malone 2010: 1) läbiviidud uuring näitab, et vastutuse suurenemine strateegiliste otsuste tegemisel arvestusala spetsialistide puhul on jätkuv trend. Läänes (Austraalias, Uus-Meremaal, Põhja-Ameerikas, Suurbritannias ja Mandri-Euroopas) olid osalejad innukamad liikumaks suuremale vastutusele seoses konsulteerimise ja nõustamisega kui Idas (Aasias). Käesoleva töö autori jaoks on huvitav uuringu tulemus, kus raamatupidamistoimingutele kulutatavad töötunnid olid proportsionaalselt kogu arvestusele kuluvast ajast palju suuremad kui arvestusala spetsialisti enda ajakasutus sellele, mis tegelikult väljendab võimalust arvestusala spetsialistide potentsiaali ärakasutamiseks, delegeerides lihtsamad ülesanded arvestusalaga otseselt mitteseotud töötajatele. Näiteks saab müügiarveid väljastada müügisekretär või ostetud kaupa lattu registreerida kauba vastavust tellimusele ja

oodatavale kvaliteedile kontrolliv laotöötaja või logistik. Läänes ootasid osalejad kerget muutust juhtimisarvestuse ja nõustamisega seotud tegevuste suurenemises, samas kui Ida osalejad ootasid samade tegevuste ajakulu puhul tugevat suurenemist ja lisaks ka tugevat muutust infosüsteemide juhtimises. Uuringu järelduseks oli arvestusala spetsialistide rolli arenemine otsese suunaja ja strateegiliste ostuste toetaja poole (Van der Stede, Malone 2010: 6-10). Tõenäoliselt tajuvad arvestusala spetsialistid ise hästi, kuhu suunas tööülesanded liiguvad, kuid tuleb meeles pidada, et juhid määratlevad siiski enamuses ära, milliseks spetsialisti roll ettevõttes kujuneb.

Kui enamasti on arvestusala spetsialisti kui äripartneri rolli all mõistetud eelkõige ettevõttesisest tegutsemist, ei pruugi arvestusala spetsialistidele omistatud roll olla ainult ettevõttesisene, vaid võib olla laiendatud ka väliselt, näiteks ametiasutustega suhtlemisel. Välise äripartneri rolli saavutamiseks peavad arvestusala spetsialistid olema eelnevalt aktsepteeritud samas rollis organisatsioonisiselt ehk juhid peavad spetsialiste juba aktsepteerima kui ettevõttesiseseid strateegilisi konsultante. Ettevõtteväliselt ei ole arvestusala spetsialist pelgalt vahendajaks, vaid peab olema suuteline iseseisvalt esindama organisatsiooni huvisid erinevate juriidiliste ja mittejuriidiliste organitega suhtlemisel. (Janin 2016: 12-13) Kui spetsialist on ettevõttevälise esindaja rollis, tähendab see ettevõtte huvide mitmekülgset ja laiahaardelist mõistmist, et suuta leida erinevates aspektides iseseisvalt ettevõtte jaoks parim lahendus.

Nõuandva rolli kõrval on täheldatud ka äri integreerija rolli lisandumist. Arvestusala spetsialistide puhul ei piisa enam ainult arvestusfunktsiooni täitmisest ning ainult finantsaspektidega tegelemisest, vaid neilt oodatakse erinevate valdkondade integreerimist. (Kim *et al.* 2012: 15) Arvestusala spetsialistidelt oodatakse lähedast koostööd finantsosakonnavälise personaliga (Oliver 1991: 40). Töö autor nõustub Davis'e ja McLaughlin'i (2009: 39) seisukohaga, et suhtlemine teiste ärivaldkondadega loob võimalused ja eeldused partnerlussuhte tekkimiseks ning otsuste tugitegevuseks. Mida tihedam on omavaheline läbikäimine ja seotus, seda tõenäolisem on ka koostöö tekkimine.

Tekkiva integreerijarolli mõistet kasutatakse ka teistsuguse rolli tähistamiseks: spetsialisti roll on integreerida finants- ja mittefinantsmõõdikute abil erinevad äri tahud ning lõimida juhtide arusaamine igapäevasest tulemuslikkusest, finantstulemusest ja

strateegilisest ärisuunitlusest (Burns *et al.* 1999: 29). Selle käsitlusega mõistetakse eelkõige finantsnäidikute lahtimõtestamist laiemas kontekstis ning sidumist mittefinantsnäitajatega, luues juhtidele arusaadavaid seoseid ja selgitusi.

Ka *Controller*ite roll on muutumas. Kui *controller* suudab teabe müügimehe rollis kohandada teavet vastavalt selle tarbijale, tekib tal peagi võimalus mõjutada informatsiooni nõudlust ja suutes teabe vajajale arusaadavalt seletada numbrite tagamaid, hakkavad juhid *controller*it nägema ka kui eelistatud partnerit. Ettevõttes multitalendi rolli omandamisega hakatakse *controller*it nägema kui arvestatavat osalist otsustus- ja probleemilahendusprotsessides. Kui juhid hakkavad *controlleri* poolt ette valmistatud infot järjest enam küsima, on see märk aktsepteerimisest, mis omakorda toob kaasa juhtide avatuse kriitilistele kommentaaridele ja küsimustele *controlleri* poolt. (Weber 2011: 34-35) Ka raamatupidajate kohta on sama välja toodud: kui raamatupidajaid tajutakse väärtust loovatenä, muutuvad nad lahutamatuks osaks otsustusprotsessis (Oliver 1991: 40) nagu *controllerid*ki. Ka Austraalias läbi viidud uuringu järgi langeb juhtimisarvestuse spetsialistide puhul, kelle sünonüümiks *controlleri* ametinimetust tihti pidada võib, rõhuasetus juhtimist toetavatele tegevustele, kuigi ülesannetes on jätkuvalt kõrge prioriteediga ka kvantitatiivsed tegevused, nagu aruannete koostamine (Xydias-Lobo *et al.* 2004: 65).

Kuna *controlleri* ülesanded saavad suurema vaevata laieneda planeerimise ja eelarvestamise suunas ehk olla tulevikku vaatavad ja olles omandanud ettevõtte multitalendi rolli, tekib võimalus aktiivselt osaleda eelseisvate probleemide lahendamises ning ka proaktiivselt ja iseseisvalt lahendusi pakkuda. Sellega liigutakse täiendava rolli juurest kaasjuhtimise funktsiooni, mis võimaldab liikuda reaktiivsest tegutsemisest proaktiivse juurde. *Controller*ite proaktiivsel tööol on potentsiaal mõjutada tervet juhtimistegevuste spektrit. (Weber 2011: 39-40) Kui konsultandi roll on pigem soovituslik ja nõuandev, siis kaasjuhi roll on strateegiaga tugevamalt seotud ning ka otsuste tegemisel on suurem mõjujõud *controlleril*.

Samas on leitud, et kuna arvestuse traditsioonilised ülesanded vajavad *controller*ite poolt jätkuvalt täitmist, võib äripartneri roll olla edukalt täidetud finantstestadmistega töötaja poolt, kellel oleks rohkem aega pühenduda strateegilistele küsimustele, mitte igapäevasele arvestusele. Seega ei tasuks ehk otsida praeguste *controller*ite rolli

muutust, vaid pigem täiendada seda uue arvestusala spetsialisti ametikoha tekkega. (Graham *et al.* 2012: 85) Autor antud seisukohaga täielikult ei nõustu. Kuigi lisakoha loomine on võimalik, liiguvad siiski paljud ettevõtted just töö efektiivsuse tõstmise poole, mis omakorda peaks sama töö tegemiseks vajaliku inimressursi hulka kahandama. Seega eeldaks autor pigem *controlleri* seniste tööülesannete võimalikult suures mahus automatiseerimist ja olemasoleva inimressursi kasutamist suuremat väärtust lisavateks töödeks.

Hollandis viidi läbi kaks uuringut (2004 ja 2007) samuti juhtimisarvestuse spetsialisti ehk antud uuringus ka mõistena *controller* rolli kujunemise mõjuteguritest ning rolli muutumisest. Võrdluseks saadeti kahel aastal laiali küsimustikud samade uurimisküsimustega, millel oli sama kontseptuaalne taustamudel ja uurimisstruktuur. 2004. aastal jagunesid spetsialistid tegevustelt kahte gruppi. Esimene grupp tegeles kontrollisüsteemidega ning sisemise ja välise aruandlusega, keda autorid nimetasid informatsiooni ühendajateks. Teises grupis oli rõhuasetus aga arvestussüsteemidel ja riskiseirel, kelle esindajaid kutsusid autorid valvuriteks. 2007. aastal eristus küsitlusele vastanutes samuti kaks gruppi spetsialiste. Mõlemas tegeleti nii sisemise analüüsi ja riskide juhtimisega, kuid ühe grupi esindajad panid rohkem rõhku sisemisele ja välisele aruandlusele, samas kui teises oli esindatud pigem kontrollisüsteemide haldamine. Seetõttu nimetati esimene grupp aruandvateks ärianalüütikuteks ja teine grupp ärisüsteemide analüütikuteks. (De Loo *et al.* 2011: 295-300)

Uuringu autorid leidsid, et aja möödudes oli rohkem tähelepanu hakatud pöörama laiemale sisemisele analüüsile ning vähem ettevõtte muutust käsitlevatele tegevustele. Kui 2004. oli olulisel kohal riskide hindamine, muutus aja jooksul hindamisest olulisemaks riskide juhtimine ja analüüsimine. Kolme aastaga toimus muutus organisatsioonilist muutust toetavatelt tegevustelt analüüsi ja riskijuhtimisega seotud tegevustele. Esmalt leidsid autorid, et kuigi varasemalt oli eeldatud mõningast ametiala tsentraliseerumist, ei toetanud seda uuringu tulemused. Võrreldes gruppide jagunemist selgus, et riskijuhtimisega seonduv oli algselt esindatud vaid ühes grupis, kuid 2007 juba mõlemas. Kolmandaks järelduseks leiti, et gruppide tegevused muutusid sarnasemaks ehk kui 2004 ei olnud gruppidel ühiseid tegevusfaktoreid, siis 2007 jagati juba fookust sisemise analüüsi ja riskijuhtimise osas. (*Ibid.*: 300-301) Selle uuringu

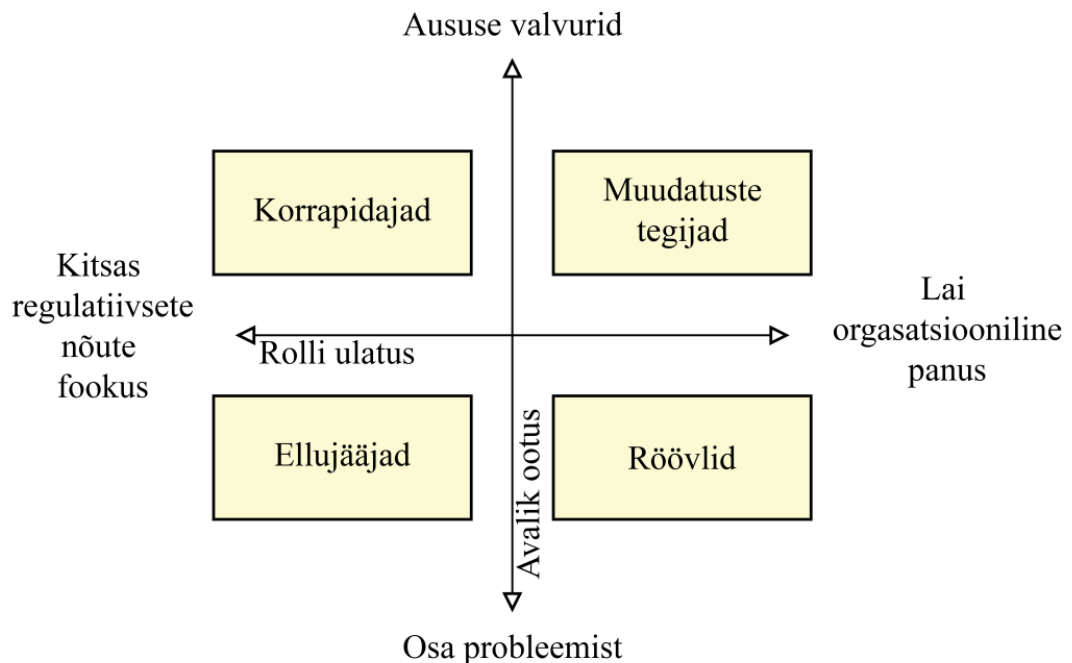
tulemused tõendavad, et erinevatel positsioonidel olevatel inimestel ei ole enam selgelt eristunud rollid, vaid tööülesanded suures pildis ühtlustuvad. Ka juba 50 aastat tagasi tõdes Firmin (1957: 573), et raamatupidaja roll muutub üha enam *controlleri* oma sarnaseks, mis nähtavasti kehtib ettevõtetes ka tänapäeval.

Jui ja Wong (2016) märgivad, et arvestusala spetsialistide rolli muutust ei vaadelda ainult ettevõtte sees, vaid ka avalik ootus on kõrge. Arvestusala spetsialistide poolt loodud väärtusena vaadeldakse ka panust ühiskonda, mis peegeldub eelkõige usaldusväärse finantsinformatsiooni edastamises ettevõttest väljapoole. Kasvavate regulatiivsete nõudmiste, laieneva aruandluskohustuse ja suurenevate läbipaistvuse nõuete tõttu suureneb nõudlus sisemise auditi ja vastavuse kontrolliks, mistõttu võib arvestusala spetsialistide roll tähtsustuda rohkem kontrolli osas kui juhtimist nõustavates tegevustes (100 drivers of ... 2012: 27).

Üha kasvavate petturluste tõttu on aga seatud kahtluse alla, kas olles juhtkonna äripartner on võimalik ka säilitada vajalik sõltumatus efektiivse sisekontrolli säilimise tarbeks. Enamik *Fortune* 1000 finantsjuhtidest aga leidis, et partneri- ja kontrollija rolli vahel konflikti ei teki. Arvati, et tulevikus suudetakse säilitada tulemuslikkuse tõstmisega seonduv konsulteeriv osa ning samal ajal sõltumatus finantstulemuste raporteerimiseks ja adekvaatse sisekontrolli säilitamiseks. Rolle hinnati võrdse tähtsusega olevateks. (Davis, McLaughlin 2009: 36) Tehnoloogilise võimekuse tõusuga on välistel organitel kergem kontrolli teostada ning infoajastu tagajärjena, kus iga väiksemgi infokild võib kiirelt massidesse liikuda, on ettevõttesisene kontrollifunktsioon arvestusala spetsialisti puhul autori hinnangul veelgi olulisemaks muutumas.

Lähtuvalt pidevalt muutuvatest oludest ning avalikust ootusest ja hirmust seoses vastse majanduskriisiga jagatakse arvestusala spetsialistid muudatuste tegijateks, röövliteks, korrapidajateks ja ellujääjateks. Ühest küljest on avalikkusele oluline, et järgitakse vastavust regulatsioonidega, kuid teistest küljest on arvestusala ametid saavutamas olulisemat rolli ettevõtte konsultandina. Nii muudatuste tegijad kui ka röövlid annavad oma panuse ettevõtte arengusse. Röövlid mängivad sarnaselt muudatuste tegijatele kesket osa väärtusloometegevuses, millega kaasneb esimeste puhul aga avalik mure, et spetsialistid on kompromiteerinud oma eetilise finantsalase käitumise kasumi teenimise

eesmärgil. Korrapidajad ja ellujääjad ei lisa ettevõttesiseselt väärtust. (100 drivers of ... 2012: 10, 37) ACCA koostatud mudelit on illustreeritud joonisega 3.



**Joonis 3.** Arvestusala spetsialistide rollid lähtuvalt avalikkuse ning ettevõtte ootustest  
Allikas: (100 drivers of ... 2012: 38).

Kitsa regulatiivse nõuete fookuses olevad arvestusala spetsialistid täidavad käesoleva töö mõttes rolli arvepidajatena, aususe valvurid valvuritena ning laia organisatsioonilise panuse andjad käituvad konsultantidena. Nagu ka uuringus märgitud, annavad osad arvestusala spetsialistid ettevõttesse panuse, kui teised seda ei tee. Eelkõige oodatakse seega väärtustlisava konsultandirolli suurenemist. Kuna käesolev töö keskendub arvestusala spetsialistide rolli arengule eelkõige ettevõtte perspektiivist, ei kaasanud autor eetikat ning avalikkuse huvi põhjalikult analüüsitavasse mudelisse.

Ka siseaudiitorid peaksid liikuma politsei rollist konsultandi rolli ja samuti ettevõttele väärtust lisama. Varasem pelgalt kontrolliv stiil on kadumas, kuna järjest enam mõistetakse, et väärtusloome on kohati olulisem kui ainult vastavuse kontrollifunktsioon. Siseauditi funktsioon on vähem huvitunud minevikus olnust ja rohkem oleviku- ja tulevikusuunitlusega. (Van Peursem 2004: 389) Siseaudiitorid ei peaks piirduma rutiinse sisemise kontrolli ülevaatusega, vaid arenema koos ettevõtete keerukuse tõusuga juhtide abistavateks konsultantideks. Neil on võimalik nõustada



juhtkonda operatiivse efektiivsuse, finantsotsuste tulemuste, äritegevuse ja võimalike riskide osas. Siseaudiitorite tulevikusuunitlusena nähaksegi juhtimisauditite nõuandvat rolli, pakkudes võimalusi kasumi suurendamiseks, ressursikasutuse efektiivsemaks tegemiseks ja analüüsi finants- ja operatiivsest teabest. (Cooper *et al.* 1996: 26) Teoreetiliselt saab taaskord järeldada, et kui raamatupidajate, *controllerite* ja ka siseaudiitorite roll on muutumas konsultandilaadseks, on arvestusala spetsialistide suunitlus tervikuna muutumas nõuandva rolli poole. Autor siiski tõdeb, et kaasrollid võivad siiski lähtuvalt spetsiifilisest funktsioonist jääda erinevaks, näiteks eri arvestusala spetsialistid nõustavad finantsarvestuslase või kontrollifunktsioonipõhiselt.

Tulevikus otsitakse järjest enam finantsjuhte, kes on strateegi, informatsioonispetsialisti, kommunikeerija ja liidri rollis. Strateegina on finantsjuhil sügav arusaamine ärimajandusest ning selle seostamisest strateegiliste võimalustega, samuti peaks ta olema võimeline hõlmama väga laialdast ning kompleksset strateegilise juhtimise protsessi. Informatsioonispetsialistina suudab ta seostada IT-investeeringute alternatiive eeldatava tulevikuväärtusega ning selle põhjal otsuseid langetada, samuti suudab ta teha koostööd allüksuste juhtidega ettevõtteüleseks strateegiaarenduseks ning tulemuslikkuse juhtimiseks. Kommunikeerijarollis artikuleerib finantsjuht hästi ettevõtte hetkelise finants- ja strateegilise seisu ja tulevikusuunitluse. Samuti on tal erakordne hindamisoskus millal, kuidas ja millist olulist informatsiooni kommunikeerida investoritele, meediale ja ühiskonnale. Liidrina panustab ta kvaliteetsetesse nõuannetesse kõrgema tasandi otsuste vastuvõtmisel ning suudab suuremaid muudatusprojekte ettevõttes läbi viia. Samuti oskab ta arendada ja hoida tugevaid ja konstruktiivseid suhteid erinevate äriüksuste ja juhtide vahel. Eriti on sellist rolli suunitlust näha just suuremates firmades. (Favaro 2001: 5) Ootused finantsjuhtidele on seega väga kõrged. Lisaks info tõlgendamisele ja nõuannete tegemisele peab finantsjuht olema ka võimeline sisuliselt multitalendina ettevõtet juhtima. Kui varasemalt tähendas kommunikeerijaroll vaid info lahtimõtestamist tarbijale, siis nüüd peab finantsjuht olema ka justkui suhtekorraldaja, otsustades info avaldamise detailsuse, aja ja viisi üle.

2016. aastal viidi Eestis läbi uuring arvestusala tulevikuvaatest, kus arvestusala on jaotatud kolmeks põhikutsealaks (Tulevikuvaade ... 2016: 27):

- finants- ja juhtimisarvestus: finantsjuhid, raamatupidamise tippspetsialistid, pearaamatupidajad, vanemraamatupidajad, finantskontrollerid, majandusarvestuse analüütikud, arendusjuhid, eelarvespetsialistid, raamatupidajad, palgaarvestajad;
- väline audiitortegevus: audiitorettevõtja juht, vandeaudiitor, audiitori assistent;
- sisemine audiitortegevus: siseauditi juht, juhtivaudiitor, siseaudiitor, noorem-siseaudiitor.

Uuringus on intervjueritud valdkonna eksperte, millest lähtuvalt loodi ettepanekud koolitustellimuseks. Raporti üks üldistavatest tulemustest oli, et arvestusala spetsialistide olulisus strateegiliste juhtimisotsuste kujundamiseks vajaliku info tootmisel ja tõlgendamisel kasvab ehk sisuliselt suureneb konsulteeriv roll (Tulevikuvaade ... 2016: 125). Kuna finants- ja juhtimisarvestus on olemuselt erinevate eesmärkide, tarbijate ja ka näiteks ajalise suunitlusega, ei saa autori hinnangul vaadelda finants- ja juhtimisarvestust eraldiseisva põhikutsealana nagu raportis on tehtud ning sellest lähtuvalt ei saa selle põhikutseala kui terviku kohta üheseid järeldusi teha. Töö autori hinnangul tuleks finants- ja juhtimisarvestusega tegelevaid spetsialiste hinnata eraldi.

Arvestusala spetsialistidena oli antud uuringus käsitletud ka väliseid audiitoreid. Vandeaudiitorite eetikakoodeksi kohaselt tekiks aga auditeeritavale ettevõttele audiitori enda poolt nõu andes eneseülevaatuse oht (Eetikakoodeks 2016), mistõttu ei ole see lubatud tegevus. Ka raportis endas märgitakse, et välise audiitortegevuse peamiseks eesmärgiks on tõsta finantsaruannete usaldatavuse taset väliste kasutajate jaoks (Tulevikuvaade ... 2016: 31), mis eeldab autori hinnangul objektiivset ja sõltumatut lähenemist. Kuigi suureneb audiitorite poolt pakutavate teenuste valik ka nõustamise osas, on objektiivne hindamine siiski välise audiitortegevuse peamine eesmärk ja seetõttu tuleb arvestada võimalikku tekkivat rollide konflikti, kui suurendada konsulteerivat osa. Samuti on vandeaudiitoritel kohustus tegutseda avalikkuse huvides (Eetikakoodeks 2016) ning aidates välja töötada ettevõttel strateegilisi plaane, võib tekkida vastuolu avalikkuse ja ettevõtte kasu maksimeerimisel.

Eelnevas alapeatükis oli välja toodud, et juhtide ootus on üks olulisi rolli muutuse kujundajaid. Eeltoodud uuringust (Tulevikuvaade ... 2016) puudub arvamus ettevõtte juhtidelt, kes reaalselt arvestusala spetsialistide ülesannete arengusuuna dikteerivad, kujundades välja tööjõu nõudluse kui ka nõudmised töökohal juba olemasolevatele spetsialistidele. Samuti suunavad seda ka praegu praktiseerivad arvestusala spetsialistid. Autori hinnangul peegeldaks hetkeolukorda ning tulevikusuunitlust täpsemalt uuring nii juhtide kui ka arvestusala spetsialistide seas, mille tulemusena saaks osapoolte nägemused integreerida.

Piir finants- ja juhtimisarvestusega seotud rollide vahel on muutunud hägusemaks. Tekkimas on hübriidraamatupidajad, kelles on osa traditsioonilist finantsarvestusega tegelevat ja teisalt juhtimisarvestusega tegelevat spetsialisti. (Caglio 2003: 143; Burns *et al.* 1999: 29; Byrne, Pierce 2007: 492; De Loo *et al.* 2011: 302) Hübriidspetsialistidelt oodatakse ettevõtte kui terviku nägemist ning kõikide protsesside ja sündmuste mõistmist nii finantsarvestuse kui ka juhtimisarvestuse vaatenurgast. Selline areng muudab arvestusala spetsialisti suurema pühendumusega organisatsiooni informatsiooniressursside valvuriks, kellel on suurem osalus ka operatiivjuhtimises. Nad peavad andma teistele ettevõtte töötajatele nõu sisemise konsultandina, olles eelnevalt tegutsenud iseseisva seiraja ja *controlleri* rollis. (Caglio 2003: 143, 145) Samas on mõnedel spetsialistidel suunitlus kitsama arvestusala lõigu osas või teistel jällegi suunitlus liikuda kõikehõlmava äripartneri poole, mistõttu ei saa eeldada, et kõik raamatupidajad liiguvad hübriidspetsialisti poole (Byrne, Pierce 2007: 489).

Erinevalt eelnevalt viidatud uuringutest, kasutati Rumeenias ka intervjuude ja küsimustike läbi viimise asemel töökuulutuste kogumist. Kolmel järjestikusel aastal (2007, 2008 ja 2009) viidi läbi arvestusala spetsialisti rolli kujundamist ja muutust käsitlev uuring, kus põhirõhk oli uurida nende spetsialiseerumist või hübriidiseerumist juhtimis- ja finantsarvestusalaselt. Töökuulutustelt eristati nii finants- kui juhtimisarvestuse spetsialiste ning kandideerijatele esitatud nõudmisi. Eelnevalt olid autorid eeldanud, et finantsarvestuse spetsialistil on kompetentsid nagu maksualased teadmised ja kohustuslike aruannete koostamise oskus, samas kui juhtimisarvestuse spetsialistil teadmised kuluarvestusest, eelarvestamisest ja tulemuslikkuse mõõtmisest. Tulemustest aga nähtus, et nõudmised ei olnud nii selgelt kahte leeri jagatavad, vaid

spetsialistidelt oodati nii finants- kui juhtimisarvestuslikke teadmisi. Hilisemalt teostati tegevustepõhiselt klasteranalüüs. Andmete alusel jagunesid spetsialistid finantsarvestuse, juhtimisarvestuse ja hübriidspetsialistideks. Hübriidspetsialiste on aasta-aastalt järjest enam. Oletuslikult võiksid finantsjuhi või pearaamatupidaja ametinimetust kandvad spetsialistid olla hübriidspetsialistid, kuid tegelikkuses paiknes neid ka teistes klasterites. Jällegi *controllerid* võiksid olla juhtimisarvestuse spetsialistid, kuid uuringust joonistus välja, et neilt nõutakse ka finantsarvestuse teadmisi, ehk tegemist võib tihti olla hübriidspetsialistiga. Seega ei ole ametinimetus selgeks indikatsiooniks töötaja rolli kohta (Albu *et al.* 2011: 163, 166, 170, 177-178), mis toetab ka töö autori poolt eelnevalt väljendatud seisukohta, et pelgalt ametinimetuse järgi ei saa üheselt määratleda töö sisu. Ka Burns ja Baldvinsdottir (2005: 739) uuringu järgi peetakse hübriidraamatupidajateks näiteks nii finantsjuhte kui ka finantsanalüütikuid.

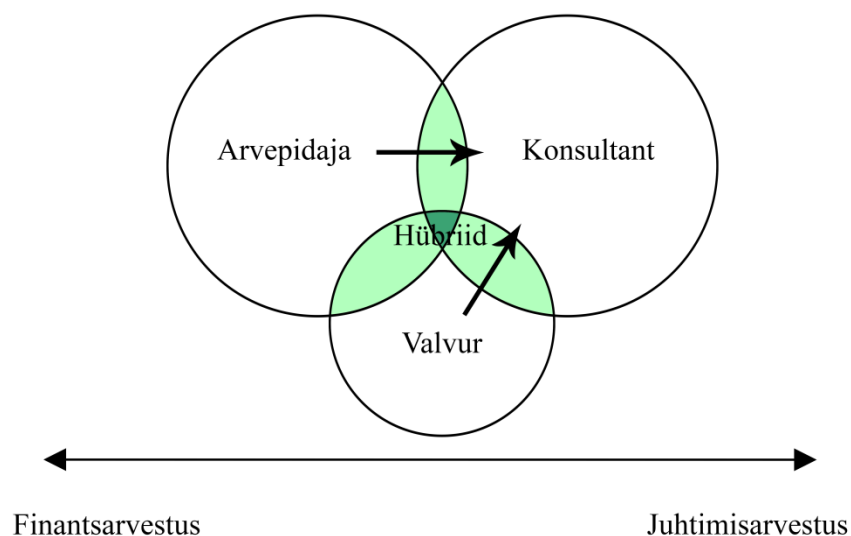
Autor koondas Lisasse 1 arvestusala spetsialistide rolli ja selle muutuse kohta läbiviidud uuringud, mis on tulevikurolele kokkuvõtvalt koondatud tabelisse 3. Paljud autorid näevad spetsialisti kas äripartneri või konsultandi rollis, mis mõlemad hõlmavad endas ettevõttesisest konsulteerimist. Autori hinnangul on äripartneri roll strateegilisem. Äripartneri rolli täitmiseks on tarvilik aga näha kompleksset ülevaadet ettevõttest kui tervikust ning suutlikkust siduda erinevaid valdkondi ning tunnetada kausaalseid seoseid. Paljudel juhtudel oodatakse ka konsultandilt terviku pildi nägemist, kuid autori hinnangul saab konsultandi roll tekkida ka kitsamas valdkonnas, hõlmamata tervet ettevõtet. Mitmete eri aspektide sidumine on siiski olulisel kohal (Burns *et al.* 1999; Kim *et al.* 2012). Finants- ja juhtimisarvestuse ühendamisel on tekkimas hübriidspetsialistid. Enamike spetsialistide roll muutub analüütilisemaks.

**Tabel 3.** Arvestusala spetsialistide rollide tulevikusuunitlus

Autor(id)	Roll tulevikus	Peamine funktsioon
Oliver 1991 Xydias-Lobo, Tilt, Forsaith 2004 The Diverse Roles... 2004 Byrne, Pierce 2007 Van der Stede, Malone 2010 Weber 2011	Sisemine äripartner	Nõustamine strateegilistes küsimustes ning strateegiliste otsuste toetamine
Burns, Vaivio 2001 Scapens, Jazayeri 2003 Van Peursem 2004 Rom, Rohde 2007 Carnegie, Napier 2010 Albu, Albu, Faff, Hodgson 2011 Zainuddin, Sulaiman 2016	Konsultant	Nõustamine operatiivsetes ja spetsiifilistes küsimustes
Burns, Ezzamel, Scapens 1999 Caglio 2003 Byrne, Pierce 2007 Albu, Albu, Faff, Hodgson 2011 De Loo, Verstegen, Swagerman 2011	Hübriidspetsialist	Finants- ja juhtimisarvestuslike ülesannete täitmine
Burns, Ezzamel, Scapens 1999	Finants- ja mittefinantsmõõdikute integreerija	Erinevate näidikute loomine ja tõlgendamine
Favaro 2001	Strateeg	Strateegiline juhtimine
	Informatsioonispetsialist	IT sidumine äriga
	Kommunikeerija	Suhtlemine investoritega
	Liider	Muudatuste juhtimine
Kim, Hatcher, Newton 2012	Erinevate ärivaldkondade integreerija	Eri ärivaldkondade sidumine
100 drivers of ... 2012	Korrapidaja	Regulatiivsetele nõuetele vastavuse tagamine, säilitades aususe
	Muudatuste tegija	Ettevõtte arendamine, säilitades aususe
	Ellujääja	Nõuetele vastavuse tagamine
	Röövel	Ettevõtte arendamine
Albu, Albu, Faff, Hodgson 2011	Ärianalüütik	Äritegevuse mõõtmine ja analüüs
Janin 2016	Väline äripartner	Ettevõtte huvide esindamine organisatsiooniväliselt

Allikas: (autori koostatud Oliver 1991: 40; Xydias-Lobo *et al.* 2004: 67; The Diverse Roles ... 2004: 2; Byrne, Pierce 2007: 493; Van der Stede, Malone 2010: 7, 10; Weber 2011: 26; Burns, Vaivio 2001: 390; Scapens, Jazayeri 2003: 223; Van Peursem 2004: 389; Rom, Rohde 2007: 53; Carnegie, Napier 2010: 372; Albu *et al.* 2011: 177; Zainuddin, Sulaiman 2016: 470; Burns *et al.* 1999: 29; Favaro 2001: 5; Kim *et al.* 2012: 10; 100 drivers of ... 2012: 38; Caglio 2003: 143; De Loo *et al.* 2011: 302; Janin 2016: 12-13 põhjal).

Kirjanduses valitseb nii varasematele teoreetilistele käsitlelustele põhinedes kui ka empiirilistest uuringutest aramus, et arvestusala spetsialistide roll on muutumas arvepidajast pigem konsultandilaadseks. Siiski ei saa autori hinnangul unustada informatsiooni ja protsesside kontrollifunktsiooni, mis on jätkuvalt ettevõtete jaoks tähtis ning milleta võib otsustusprotsessis valede algandmete puhul märkimisväärse mõjuga valesid otsuseid teha. Arvestusala spetsialistide rolli muutust lähtuvalt finants- ja juhtimisarvestuse põhimõtetest on kujutatud joonisel 4. Kui arvepidaja tegeleb enamjaolt finantsarvestuse poolega ning konsultant juhtimisarvestusega, siis tulevikus ei ole tavatu ka rollide segunemise süvenemine, millest tekib üha enam hübriidspetsialiste. Võimalik on ka kõigi kolme rolli hübriid, kelleks võiks tüüpiliselt olla näiteks ettevõtte ainsad arvestusala spetsialistid, kelle ülesanded varieeruvad finants- ja juhtimisarvestusest alates ka lisaks kontrolli teostamisele näiteks allüksuste poolt esitatava info kohta. Arvestussüsteemi toimimiseks on tarvis tagada informatsiooni korrektsus, mistõttu on mõned ettevõtted loonud eraldi valvuri rolli kandva arvestusala spetsialisti ameti, kuid nagu ka arvepidaja ja konsultandi rolli puhul, võib ka valvuri roll olla segunenud teistega. Võrreldes autori koostatud mudelit joonisel 3 (lk 40) välja toodud mudeliga, kus oli kaasatud nii avalikkuse kui ettevõtte perspektiiv, võib valvuri rolli samastada aususe valvuritega, kelleks olid nii korrapidajad kui muudatuste tegijad, arvepidajaid aga pigem kitsale regulatiivsete nõuete fookusele suunitletud arvestusala spetsialistidega ning konsultante laia organisatsioonilise panuse pakkujatega. Autor siiski toonitab, et arvepidajate, konsultantide, valvurite ja hübriidspetsialistide puhul ei ole käesolevas töös tehtud eeldusi nende eetilisele käitumisele ega avalikkuse huvide teenimisele ning ettevõtte vaatenurgast lähtuvalt analüüsib autor just joonisel 4 välja toodud rolle potentsiaalsete arengusuundadena. Üleüldine arengusuund nii arvepidajate kui ka valvurite rollis on konsultandi rolli poole, kuid kuna senised rollid on jätkuvalt tähtsad, tekivad tõenäoliselt erinevate rollide vahel hübriidrollid.



**Joonis 4.** Arvestusala spetsialistide rolli muutus lähtuvalt finants- ja juhtimisarvestuse funktsioonidest (autori koostatud).

Graham, Davey-Evans ja Toon (2012: 80, 84) tõdevad, et kuigi senini on domineerinud arvestusala spetsialisti ajakasutuses traditsioonilised ülesanded, on roll muutunud palju laiemaks ja komplekssemaks, kuid muutust numbrilugejast äripartneriks ei ole veel selgelt toimunud. *Fortune* 1000 firmade seas läbiviidud uuring toetab samuti arvamust, et progress äripartneriks muundumisel on toimunud, kuid paljude firmade jaoks on veel pikk tee minna. Paljudes ettevõtetes ei ole arvestusala spetsialistide partnerluse tase optimaalne. Suures hulgas ettevõtetes ei olda teadlikud partnerlussuhete võimalikkusest ega olemasolust. (Davis, McLaughlin 2009: 35, 40).

Juba 1990ndatel arvasid arvestusala spetsialistid, et tol ajal olid kõige tähtsamad äri tulemuslikkuse analüüs, kulu- ja finantskontroll, eelarvestamine ja juhtimisinfo tõlgendamine ja esitlemine, kuid tulevikus nähti rolli tähtsuse kasvu äri tulemuslikkuse hindamisel. Ka ülejäänud tol ajal olulised ülesanded säilitasid spetsialistide arvates võrreldes teiste pakutud ülesannetega jätkuva olulisuse. (Yazdifar, Tsamenyi 2005: 187, 188) Sellest uuringust ilmneb, et kuigi ei nähtud arvestusala spetsialistide rollis kardinaalseid muutusi, eeldati juba üle kümne aasta tagasi nõustamisrolli kasvu, kuid tänaseni ei ole spetsialistide rolli muutus konsulteerivaks lõpuni toimunud.

Ka 1950ndatel toodi välja, et raamatupidajatest peaksid saama pigem konsultandilaadsed arvestusala spetsialistid (Firmin 1957: 572). Autori arvates on

äärmiselt huvitav, et seda muutust ei ole tänaseni toimunud. Autor jagab arvamust, et kuigi roll on muutumas, on ja jäävad raamatupidamistoimingutega seotud traditsioonilised funktsioonid eluliselt olulisteks. Seda näitavad ka erinevate uuringute tulemused (Van der Stede, Malone 2010: 11; De Loo *et al.* 2011: 303). Kuigi protsesside automatiseerimise abil on võimalik arvestusala spetsialisti rutiinseid põhitegevusi minimeerida, on ka sel juhul vajalikud baasteadmised ja -oskused arvestusalast. Kui mingil ajahetkel on tehnoloogia niivõrd arenenud, et arvestusala spetsialistil ei tarvitse eriti algdokumentidega tegeleda, on raamatupidamistoimingutest arusaamine hädavajalik, et mõtestada toimuvaid protsesse ja sealt edasi liikuda keerulisemate funktsioonidega rolli suunas.

Arvestusala spetsialiste iseloomustab rollide paljus. See võib piirduda pelgalt andmesisestusega või ulatuda finantsinformatsiooni tõlgendamisest juhtimisotsuste toetamiseks kuni strateegilise nõustamiseni välja, kusjuures paljud sama ametinimetusega spetsialistid täidavad ettevõttes erinevat rolli ning erineva nimetusega sama rolli, mistõttu ei saa ametinimetuse puhul järeldada ei spetsialisti tööülesandeid ega rolli konkreetsetes ettevõttes. Rolli muutust võivad mõjutada isikuga seotud kui ka mitteseotud tegurid, millest viimased jagunevad ettevõttesisesteks ja –välisteks teguriteks. Praegu toimuvate muutuste suurimaks mõjutajaks on peetud tehnoloogia arengut, mis võimaldab automatiseerida rutiinseid tegevusi, aga tähtsalt kohal on ka juhtide ootused, mis suuresti kujundavad spetsialisti töö sisu, ülesanded ja rolli. Spetsialistide areng liigub enamjaolt konsulteeriva rolli suunas, kuid autori hinnangul tuleb teadvustada ka arvepidaja ja valvuri rolli. Rollide segunemisel tekivad hübriidspetsialistid, kes tegelevad nii finants- kui ka juhtimisarvestusega ning täidavad üheaegselt mitut erinevat rolli. Järgnevas empiirilises peatükis analüüsib autor, milliseid rolle täidavad Eesti arvestusala spetsialistid praegusel ajal ning millises suunas rollid liikumas on.



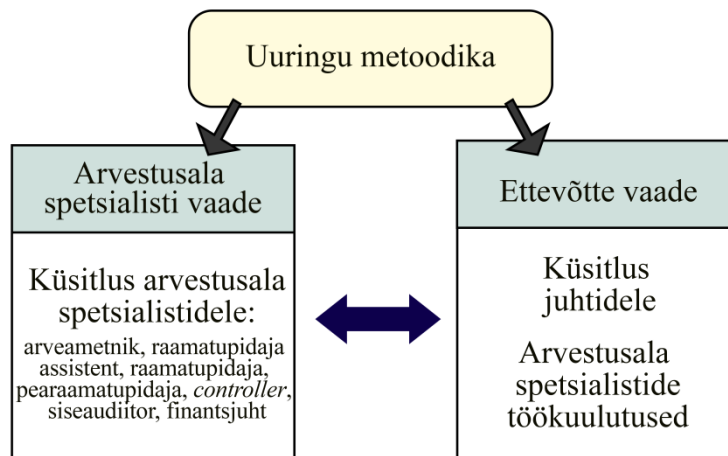
## **2. ARVESTUSALA SPETSIALISTIDE ROLLI MUUTUSE ANALÜÜS EESTI ETTEVÕTETES**

### **2.1. Ülevaade uurimismetoodikast ja kasutatavatest andmetest**

Käesoleva magistritöö empiirilises osas uurib töö autor, kas ja kuidas on arvestusala spetsialistide roll Eestis muutunud või muutumas. Kuna Eestis arendatakse jõudsalt e-riiki ning panustatakse infotehnoloogia pakutavatesse võimalustesse, võib eeldada, et arvestusala spetsialistide käsutuses on järjest võimekamad programmid, mis vabastavad rutiinse sisestustöö tegemisest ning võimaldavad seega arvestusala spetsialistil tegeleda sisulisema tööga ning muuta tööd efektiivsemaks. Teoreetiliselt võiks seega liikuda spetsialistide roll konsulteerivamasse seisu. Väite kinnitamiseks on autor läbi viinud empiirilise analüüsi. Empiiriline osa on jaotatud kolmeks alapeatükiks. Esimeses neist annab autor ülevaate kasutatavast uurimismetoodikast ning andmetest. Teises alapeatükis analüüsib autor spetsialistide praegust rolli Eesti ettevõtetes ning kolmandas alapeatükis rolli peamisi arengusuundi.

Kuna Kutsekoda SA (Tulevikuvaade ... 2016) poolt läbi viidud uuringu üheks vajakajäägiks oli autori hinnangul juhtide vaatenurga puudumine, viis magistritöö autor läbi uuringu nii arvestusala spetsialistide kui ka juhtide seas, et võrrelda spetsialistide kui ka ettevõttepoolseid nägemusi. Enne küsitluste toimumist võis eeldada, et juhtide puhul on vastamise määr oluliselt madalam, mistõttu tuli leida alternatiiv hindamiseks ettevõtete poolseid ootusi spetsialisti rollile. Autor leidis, et ettevõtete poolt seatud ootused spetsialisti tööülesannetele ilmnevad samuti arvestusala spetsialistidele mõeldud töökuulutustest, millest saab järeldada nende rolli antud ettevõttes. Töökuulutuste kogumist on arvestusala spetsialistide rolli ja selle muutuse uurimisel kasutatud teadusalaselt ka varasemalt (Albu *et al.* 2011 ja Graham *et al.* 2012). Nii

küsitluste kui töökuulutuste analüüsi tulemusena on võimalik osapoolte nägemused vastandada (vt joonis 5).

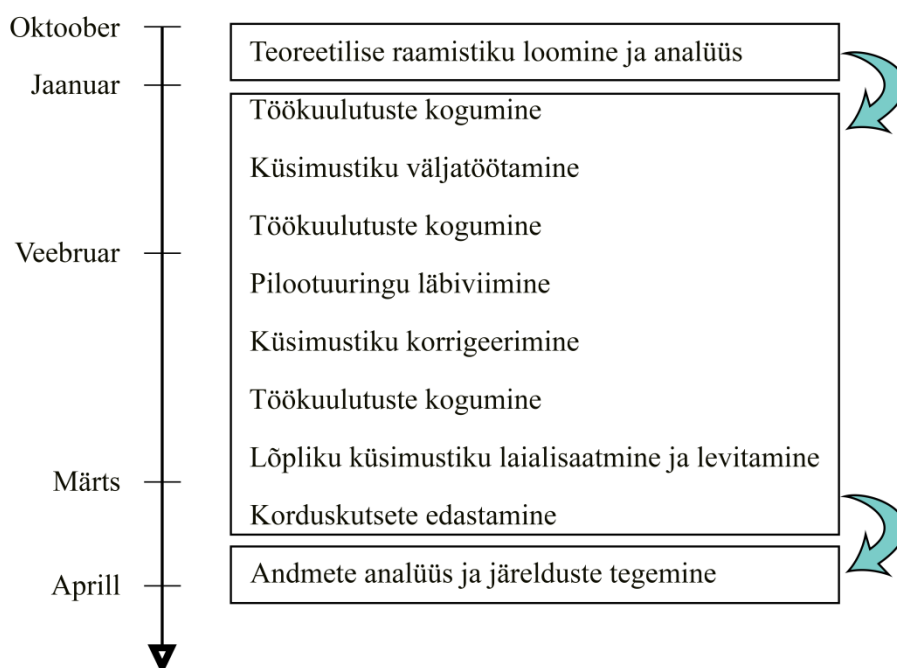


**Joonis 5.** Uuringu metoodika (autori koostatud).

Kuna empiiriline osa toetub erinevate autorite teoreetilistele seisukohtadele nii arvestusala spetsialisti rolli kui ka eri rollidega seonduvate tööülesannete kohta, oli enne küsitluse koostamist oluline tutvuda erialakirjandusega ning luua teoreetiline kontseptsioon, millele toetub ka autori loodud küsimustik. Lisaks oli tarvilik koguda töökuulutusi. Kuna Eesti tööturg on väike, ei olnud võimalik ühekordse kogumise tulemusena saada esinduslikku kogumit töökuulutustest, mistõttu teostas autor kogumised kolmel korral paarinädalaste vahedega. Empiiriline uuring lõppeb andmete analüüsi ja järeldustega. Kogu uurimisprotsess jaguneb seega tinglikult kolmeks, mille ajaline kulg on toodud joonisel 6.

Esmase andmete kogumise meetodina kasutas autor küsitlust. Küsitluse kui uurimismeetodi positiivsete külgede poolt võib välja tuua selle ajalise kokkuhoiu ning kiirema ja selgema administreerimise. Lisaks ei ole iseseisvalt täidetava küsitluse puhul ohtu intervjueri mõjutusteks ning see on ka sobivam vastajale, sest küsitlust saab täita vastajale sobival ajal. Küll aga on küsitluse kõige märkimisväärsim negatiivne aspekt see, et küsitluse koostaja ei saa vastajat vajadusel aidata ega küsimusi selgitada. Kuna iseseisvalt täidetava küsimustiku puhul on kõige olulisem küsimuste arusaadavus (Bryman, Bell 2003: 142-143), viis autor läbi ka pilootprojekti esialgselt väljatöötatud

küsimustiku parendamiseks, soovides veenduda, et kõik küsimused on arusaadavad ning korrektselt presenteeritud. Esmase tagasiside küsimustikule andsid kolm arvestusala spetsialisti ning kaks juhti. Sellest lähtuvalt korrigeeris autor mõne küsimuse sõnastust, lisas selgitavaid märkusi, muutis ära vastajatele tehniliselt ebamugavad lahendused ning lisas küsimuse juhi ametiala täpsustuse kohta, sest eri valdkondade juhtide kokkupuude arvestusala spetsialistiga on väga erinev, mistõttu võib sellest sõltuda teadlikkus spetsialisti tööülesannete kohta ja see omakorda võib hilisemat andmete analüüsi mõjutada.



**Joonis 6.** Uurimisprotsessi raamistik (autori koostatud).

Negatiivse küljena küsitluste juures võib välja tuua veel lisaküsimuste küsimise võimaluse puudumise, paljude puuduvate vastuse osakaalu ning asjaolu, et uurija ei saa lõpuni kindel olla, kes vastab. Samuti ei soovita tihti vastata avatud küsimustele ning pikkadele küsimustikele. Ohukohaks on ka madal vastamise määr. (Bryman, Bell 2003: 143) Autor lisas eelneva tõttu küsimustikule vaid ühe kohustusliku avatud küsimuse ning kasutas puuduvate vastuste vältimiseks programmi poolt pakutud võimalust, mis määratleb kohustuslikud küsimused ega luba vastamata küsimustikku ära saata. Kohustuslikud olid kõik küsimused peale viimase, kus vastajatel oli soovi korral

võimalus lisada täpsustavaid kommentaare, mistõttu sai iga küsimus kõikide osalejate poolt eranditult vastatud.

Autor toonitas küsimustiku jagamisel, et tegemist on arvestusala spetsialistidele ja juhtidele mõeldud küsimustikuga ning lisas küsimuse ka ametinimetuse kohta. Kuna tegemist oli siiski võrdlemisi pika küsimustikuga, mis võis mõjuda osalemissoovile pärssivalt, reklaamis autor vastajate motiveerimiseks välja loosi 30-eurosele kinkekaardile. Selline summa oli autori arvates piisavalt suur, et innustada asjaosalisi vastama, kuid mitte liiga suur, et tekiks arvestatav oht sihtgrupiväliste osalejate tekkimiseks.

Töö autor levitas kuulutust isiklikus tutvusringkonnas, samuti sotsiaalmeedia grupis, kuhu on koondunud arvestusala spetsialistid ning arvestusalast huvitunud inimesed („Raamatupidamine, majandusarvestus ja maksundus“). Kutse uuringus osalemiseks edastati ka mitmete õppeasutuste meililimekirjadesse. Kuna autor ei saatnud kõikidele osalejatele individuaalselt kutseid vastamiseks ning kuulutust jagati mitmetes eri ringkondades, ei ole võimalik veenduda, kui suurele hulgale sihtgrupist küsitlus jõudis ega seega ka välja tuua vastamise määra.

Küsitluse konstrueeris autor vabavaralises internetikeskkonnas Google Forms. Esimeses pooles paluti anda sotsiaal-demograafilist infot, nagu soo, vanuse, haridustaseme ning samuti ametikoha ja ettevõtte suuruse kohta (vt lisa 3). Haridustase on üheks näitajaks spetsialisti teadmiste kohta. Nagu teoorias välja toodud, on ka ettevõtte suurus arvestusala spetsialisti rolli tekke ja muutuse mõjuteguriks. Küsitlus jätkus kahes eraldi osas, millest üks oli suunatud arvestusala spetsialistidele ja teine juhtidele. Arvestusala spetsialistidelt küsiti esmalt tööstaaži, mis väljendab üht rolli kujunemise ja muutumise mõjutegurit, milleks oli kogemus, ning töösuhet iseloomustav küsimus selgitamaks, kas ta on ettevõttes ainuke arvestusala töötaja, on üks mitmest või on üldsegi arvestusalaste teenuste pakkuja. Seejärel paluti spetsialistil kirjeldada avatud küsimuse vormis, kuidas on muutunud või muutumas tema tööülesanded. Autor disainis küsimustiku nii, et antud küsimuse kõrval järgnevaid valikvariantidega küsimusi näha ei olnud, mis võimaldas autori arvates vastustest välja lugeda kõige tugevamalt tajutavad muutused ning sellised muutused, mida valikvastustes ei pruukinud olla.

Järgnevalt paluti hinnata, kui palju tööajast tegeletakse autori poolt ette antud ülesannetega, mille nimekiri oli kohandatud vastavalt teoreetilises osas välja toodud Van der Stede, Malone (2010: 2) ja De Loo *et al.* (2011: 307-309) koostatud uuringu aluseks olevatele tööülesannetele. Vastamiseks anti ette seitsmepunktiline skaala valikvastustega: 1 (ei tegele üldse) kuni 7 (enamiku ajast). Skaala valik oli tingitud asjaolust, et vastajal oleks võimalik hinnata, kas ta ei tegele üldse antud ülesandega, tegeleb väga vähe, vähe, keskmiselt, palju, väga palju või enamiku ajast. Autori hinnangul oleks näiteks viiepunktilist skaalat kasutades olnud vastusevariantide erinevus liiga suur, näiteks ei oleks olnud võimalik eristada variante „palju“ ja „väga palju“, millel on analüüsi sisendina märgatav erinevus. Järgmine küsimus sisaldas samu ülesandeid ning paluti hinnata, millistele tegevustele kuluv aeg on võrreldes varasemaga suurenenud või vähenenud. Vastusevariantideks oli skaala ühest viieni, kus 1 tähistas „märgatavalt vähenenud“ ja 5 „märgatavalt suurenenud“. Nende kahe küsimuse alusel sai autor esmalt jagada põhiülesannetest lähtuvalt arvestusala spetsialistid gruppidesse ja diferentseerida praegu erinevaid rolle kandvate spetsialistide ülesannete ja rollide arengusuundi tulevikus.

Autor uuris ka, mis oleks arvestusala spetsialistide endi arvates viis tegevust, mille osakaalu tõus oleks ettevõtte seisukohalt kõige väärtustlisavamad ehk kasulikumad, et hinnata, milliseid tegevusi peavad spetsialistid ise kõige väärtust lisavamateks. Samuti paluti reastada tähtsuse järjekorras viis kõige enim ülesannete muutust mõjutanud tegurit, et leida põhjuseid rolli muutusele.

Viimases küsimuses esitas autor vastajatele erinevaid väiteid, paludes vastata viie palli skaalal, kus madalaim väärtus tähistas üldse mitte nõustumist ja suurim väärtus täielikku nõustumist. Väited olid nii selle kohta, kas juhid konsulteerivad spetsialistidega enne tähtsate otsuste langetamist, kui ka arvestusala spetsialistide loomumomaduste kohta, mis võivad rolli kujunemisprotsessile kaasa aidata või kujuneda takistuseks.

Küsitlus juhtidele algas ametinimetuse ja samuti tööstaaži märkimisega. Sarnaselt spetsialistide küsimustikule, paluti ka juhtidelt avatud küsimuses kirjeldada, kuidas on muutunud või muutumas arvestusala spetsialistide ülesanded nende ettevõttes. Kuna paljud juhid ei ole tõenäoliselt kursis, kui palju ühe või teise ülesandega tegeletakse, ei palunud autor neil hinnata, kui palju spetsialist ülesannetega tegeleb, vaid palus viie

ülesande reastamist, mis on praegu ettevõtte igapäevatöös kõige olulisemad ja kõige väheolulisemad. Antud küsimuse tulemusi saab kõrvutada sellega, mida raamatupidajad tegelikkuses igapäevaselt teevad ning välja tuua, kuivõrd langeb reaalsus kokku juhtide ootusega praeguse igapäevatöö kohta.

Järgnevalt paluti juhtidel hinnata, millega võiks arvestusala spetsialist ettevõtte seisukohast rohkem või vähem tegeleda ning vastamiseks kasutati seitsme palli skaalat, kus 1 tähistas varianti „võiks üldse mitte tegeleda“ ja 7 „võiks ainult sellega tegeleda“. Selle küsimusega ilmneb, kuidas juhid näevad arvestusala spetsialistide rolli arengut – millised ülesanded võiksid suuremat osakaalu saavutada ning millised sootuks kaduda. Samuti annab see võrdluseks informatsiooni arvestusala spetsialistidelt saadud hinnanguga ülesannete osakaalu muutuse kohta ning uurimaks, kas ja kuivõrd on tasakaalus juhtide arvamus ettevõtte vajadustest arvestusala spetsialistide ülesannete muutuse tegelikkusega. Viimases osas olid taaskord toodud väited, millele juht sai anda viiesel skaalal hinnangu (1-üldse ei nõustu, 2-pigem ei nõustu, 3-nii ja naa, 4-pigem nõustun, 5-nõustun täielikult). Väited olid enamasti samad kui arvestusala spetsialistidel, ainult et juhi vaatenurgast, mis loob baasi nägemuste võrdluseks.

Vastanute koguarvuks kujunes 133, kellest 108 olid arvestusala spetsialistid, 24 juhid ning üks sihtgrupiväline vastaja. Kirjeldav statistika valimisse kuulunud arvestusala spetsialistide ja juhtide kohta on esitatud tabelis 4. Tervelt 93,5% vastanud arvestusala spetsialistidest olid naised. Seda kinnitab ka Eestis läbi viidud uuring, mille kohaselt on raamatupidajatest üle 90% naised (Tulevikuvaade ... 2016: 58). Ka Statistikaameti andmetel on 94% raamatupidajatest naised (10. novembril on... 2017). Enamik küsitlusele vastanud arvestusala spetsialistidest on kõrgharidusega, nagu juhidki. Ka Eesti raamatupidajate tänapäevast rolli käsitlevas uuringus olid raamatupidajatest 9,6% keskharidusega, 28,7% bakalaureuse- ja 27,8% magistrikraadiga (Ottoson *et al.* 2016: 50). Statistikaameti andmetel on 10% üldkeskharidusega, 16% kutseharidusega ja 73% kõrgharidusega (10. novembril on ... 2017). Valdavalt töötasid arvestusala spetsialistid 0-9 või 10-49 inimesest koosnevates ettevõtetes. Juhtidest töötas enamik kuni üheksa inimesega ettevõttes.

**Tabel 4.** Valimi deskriptiivne statistika

	Arvestusala spetsialist		Juht		Kokku
	Sagedus	Osakaal, %	Sagedus	Osakaal, %	
Sugu					
Mees	7	6,5	12	50,0	19
Naine	101	93,5	12	50,0	113
Haridus					
Keskharidus	8	7,4	4	16,7	12
Kutseharidus	6	5,6	0	0,0	6
Rakenduskõrgharidus	33	30,6	5	20,8	38
Bakalaureusekraad	25	23,1	8	33,3	33
Magistrikraad	36	33,3	7	29,2	43
Ettevõtte suurus					
0-9 inimest	36	33,3	14	58,3	50
10-49 inimest	26	24,1	5	20,8	31
50-249 inimest	22	20,4	2	8,3	24
Rohkem kui 250 inimest	24	22,2	3	12,5	27
Tööstaaž					
Alla 1 aasta	9	8,3		0,0	9
1-2 aastat	14	13,0	6	25,0	20
3-5 aastat	27	25,0	8	33,3	35
6-10 aastat	21	19,4	5	20,8	26
11-20 aastat	22	20,4	4	16,7	26
Rohkem kui 20 aastat	15	13,9	1	4,2	16
Kokku	108		24		132

Allikas: (autori koostatud).

Vastanute vanuseline profiil on toodud tabelis 5, millest selgub, et spetsialistide keskmine vanus oli 35,5 aastat ning juhtidel 34,8 aastat. Võrdluseks Rumeenias läbi viidud uuringuga oli sealgi keskmine vanus kergelt üle 35 aasta (De Loo *et al.* 2011: 293). Eestis on varasemalt välja toodud raamatupidajate keskmiseks vanuseks 45,9 aastat (10. novembril on ... 2017). Kõige noorem vastaja oli arvestusala spetsialistidest 20- ning juhtidest 25-aastane, vanimad aga vastavalt 61 ja 57.

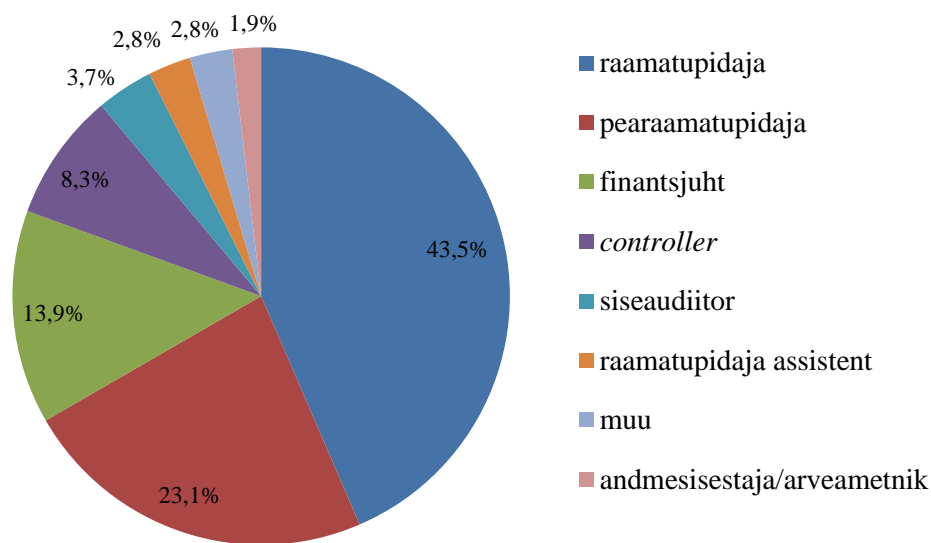
**Tabel 5.** Vastanute vanus, aasta

	<b>Arvestusala spetsialist</b>	<b>Juht</b>
Keskmine	35,5	34,8
Standardhälve	9,6	7,6
Miinum	20	25
Maksimum	61	57

Allikas: (autori koostatud).

Vastanud arvestusala spetsialistide ametipõhine jagunemine on toodud joonisel 7. Nagu eeldada võis, oli raamatupidajate ametinimetust kandjate osakaal kõige suurem, moodustades 43,5% valimist. Sellel järgnes pearaamatupidaja 23,1% ning finantsjuht 13,9%ga. Eestis läbi viidud arvestusala uuringu järgi moodustasid 53% arvestusala töötajatest pearaamatupidajad, vanemraamatupidajad, finantskontrollerid, majandusarvestuse analüütikud ja arendusjuhid, 31% keskastme raamatupidajad, 8% finantsjuhid, 6% palgaarvestajad ja arveametnikud ning 1% siseaudiitorid ja 1% vandeaudiitorid (Tulevikuvaade ... 2016: 57). Kuna uuringute sihtgrupp oli natuke erinev, näiteks ei kaasanud käesoleva töö autor uuringusse vande- ja väliseid audiitoreid, analüütikuid ega arendusjuhte, ei saa osakaale üks-ühele kõrvutada. Siiski võib öelda, et suures pildis on jagunemine sarnane. Antud magistritöös oli raamatupidajaid 43,5% võrdluseks 31%-le, finantsjuhte 13,9% võrreldes 8%-ga ning siseaudiitoreid 3,7% võrreldes 1%-ga.

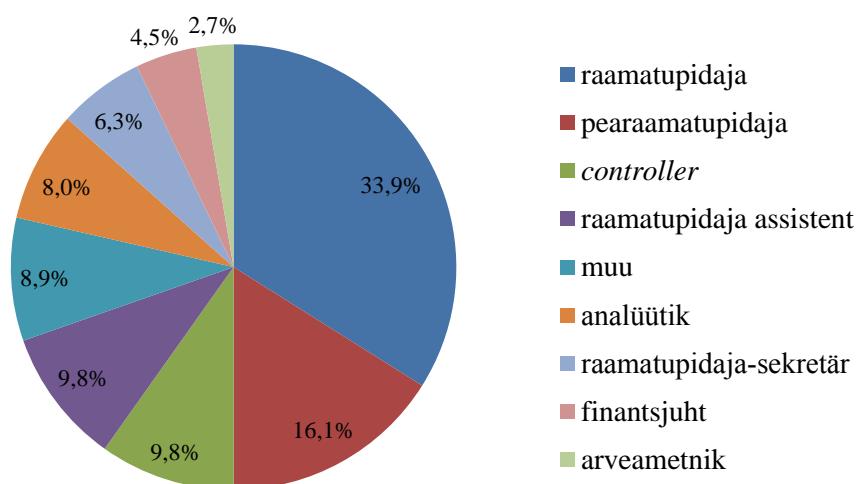




**Joonis 7.** Arvestusala ametite esinemine küsitluses (autori koostatud).

Lisaks küsitlusele kogus autor ka töökuulutusi jaanuari keskpaigas, lõpus ning veebruari keskpaigas. Kuulutusi koguti Eesti enimkasutatud tööportaalide CV Keskus ja CV Online veebisaitidelt cvkeskus.ee ja cv.ee ning raamatupidamisportaalidest rmp.ee ning raamatupidaja.ee tööpakkumiste osast. Tööportaalides vaatas esmalt autor kategooriaid „Finants“ ning „Finants/raamatupidamine“ ning selekteeris välja arvestusalaga seonduvad tööpakkumised. Et leida ka teistesse kategooriatesse liigitatud arvestusala tööpakkumisi, kasutas autor ka märksõnaotsingut teoreetilises peatükis välja toodud ametialade ning nende sünonüümide kohta. Lõplikusse kogumisse jäi 112 töökuulutust.

Hilisema võrdluse läbiviimiseks täheldas autor üles küsitluses välja toodud tööülesannete märkimise tööpakkumises ning lähtuvalt teoreetilisest seisukohast konsulteeriva osa suurenemise kohta ka analüütilisuse kui vajaliku omaduse väljatoomise kuulutuses. Levinumad töökuulutustes esinenud ametikohad on toodud joonisel 8. Arvesse on võetud ka erinevate ametinimetuste sünonüüme ja kohandusi (näiteks *controller*iks luges autor ka finants-, äri-, juunior- ja tootmiskontrolleri). Muu alla liigitusid ametid nagu arveldus-, ostureskontro, palga- ja personaliarvestusspetsialist, vanemraamatupidaja, siseaudiitor, spetsialist, finantsdirektor, raamatupidaja-konsultant ja -personalijuht.



**Joonis 8.** Arvestusala ametite esinemine töökuulutustes (autori koostatud).

Ka küsitlusest ilmnes, et suurima osakaaluga on raamatupidajad, mistõttu on loogiline, et see on ka kõige suurema osakaaluga otsitud arvestusala ametitest. Sellele järgnesid pearaamatupidaja pakkumised, kes oli ka küsitluses suuruselt teise osakaaluga grupp. Suuruselt kolmas grupp küsitluses olid aga finantsjuhid, keda töökuulutustes niivõrd palju ei esinenud. Autor eeldab, et finantsjuhte ei otsita tihti avalikel konkurssidel, vaid värbamine kõrgematele kohtadele käib isiklike kontaktide kaudu või läbi personaliagentuuride, kes selekteerivad töötajatest sobivad kandidaadid välja. Küll aga otsiti kuulutuste abil *controllereid*, kes oli küsitlusele vastanutes suuruselt neljas grupp. Seega võib autor järeldada, et küsitlustele vastanute osakaalud on kooskõlas tööturupakkumisega.

Autori hinnangul on valim arvestusala spetsialistidest esinduslik, kuna valimi maht on piisavalt suur ning küsitlus saadeti laiali erinevaid kanaleid pidi, mistõttu jõudis see erinevaid grappe esindavate vastajateni. Samuti sisaldasid vastanute hulgas kõik eelduslikult autori poolt välja pakutud arvestusala spetsialistide ülesandeid täitvad ametid ning ka tööturupakkumised on kooskõlas küsitlusele vastanutega.

Andmete analüüsiks kasutas autor tarkvarapaketti IBM SPSS Statistics. Kui Eestis varasemalt läbiviidud küsitluse (Ottoson *et al.* 2016) ja uuringu (Tulevikuvaade ... 2016) alusel käsitleti raamatupidajaid või arvestusala spetsialiste ühe ühtse grupina,

diferentseerimata grupiti erinevaid rolle kandvaid spetsialiste, siis töö autori hinnangul on oluline jagada spetsialistid ülesannete ja kaasneva rolli põhjal gruppidesse ning vaadelda rolli arenguid grupiti. Vastanud grupeeriti praeguste tööülesannete täitmise alusel, kasutades selleks klasteranalüüsi. Klasteranalüüsi on varasemalt arvestusala spetsialistide rolli analüüsimiseks kasutanud mitmed erinevad autorid (näiteks Albu *et al.* 2011; De Loo *et al.* 2011). Selle eesmärgiks on andmetes teatava mustri leidmine, mille abil saab grupeerida objektid nii, et ühte gruppi kuulujad oleksid omavahel võimalikult sarnased ja erinevad teise klastrisse kuuluvatest objektidest ehk maksimeeritakse klastrisisest homogeensust ning samuti klastritevahelist heterogeensust. Klasteranalüüsi kriitikana on välja toodud selle deskriptiivse ja ateoreetilise loomu. Analüüsi tulemuseks on alati klastrid, isegi kui andmetes ei ole struktuuri. (Hair *et al.* 2010: 505, 509) Seega eeldab klasteranalüüs uurija sekkumist tugeva teoreetilise taustaga.

Vastanute jagamiseks kasutab töö autor hierarhilist meetodit, kus kõige sarnasemaid objekte hakatakse samm-sammult kokku panema ning kus klastrate arv ei ole *a priori* ette määratud. Samuti on hierarhiline meetod eelistatud, kui valimi suurus on alla 300, mis antud uuringu puhul peab paika. Analüüs viidi läbi täieliku seose meetodit kasutades, mis minimeerib võimaluse minimaalse seose puhul tekkida võivate pikkade klastrate tekkeks, luues võimalikult kompaktsed klasterid, mistõttu peavad paljud uurijad seda kõige sobivamaks meetodiks. (*Ibid.*: 529, 531, 537) Autor testis ka teisi klasterdamise meetodeid, kuid eeltoodud valikud tõid tulemuseks kõige loogilisemad ning ülesannete sisu järgi kõige heterogeensemad klastrid.

Uuringu piiranguks võib kujuneda erinevate ametite esindatus valimis. Raamatupidajaid on arvestusala spetsialistidest enim, kuid näiteks arveametnikud, raamatupidaja assistendid või finantsjuhid ei ole sellisel määral esindatud, mistõttu ei pruugi järeldused nende kohta olla üldistatavad üldvalimile. Samuti on töökuulutused sõltuvuses tööturu olukorrast, kus tööjõupuuduse korral ei lisata nii palju kitsendavaid tegureid ning tööpuuduse korral on tööandjatel võimalus rohkem valida ning täiendavaid kriteeriume lisada. 2016. IV kvartalis oli töötuse määr 6,8% ning tööhõive määr 65,6% (Olukord tööturul püsib ... 2017). Töö kirjutamise ajal oli olukord tööturul stabiilne ja autoril oli võimalik koguda piisavas mahus töökuulutusi. Autor ei uurinud ka niivõrd kitsendusi,

kui ülesandeid, mille täitmist kandidaadilt tööle saamise korral oodati. Probleemiks võib kujuneda siiski tööülesannete üldsõnalisus või vähene kirjeldatus töökuulutustes. Et andmekogumismeetoditega kaasnevaid probleeme minimeerida, on läbi viidud nii küsitlus kui ka töökuulutuste analüüs, mis on teineteist täiendavad. Järgmises alapeatükis analüüsib autor arvestusala spetsialistide praeguseid ülesandeid nii küsitluse vastuste kui ka töökuulutuste põhjal ning sellega kaasnevat rolli.

## **2.2. Arvestusala spetsialistide praeguse rolli analüüs**

Käesolevas alapeatükis käsitletakse arvestusala spetsialistide praegust rolli Eestis. Kuna arvestusala spetsialistide seas on olenemata ametinimetuses eri rolle täitvaid spetsialiste, ei ole autori hinnangul otstarbekas käsitleda kõiki ühes kogumis, vaid rollide heterogeensuse vältimiseks on mõttekas spetsialistid jagada praeguste ülesannete ja töö sisust lähtuva rolli põhjal gruppidesse ning vaadelda iga grupi arengut eraldi. Andmete analüüsiks on sobiv seega klasteranalüüs. Kuna klasteranalüüs ei ole statistiliste hüpoteeside testimiseks, pole selle teostamiseks väga rangeid eeldusi. Siiski on klasteranalüüsile seatud valimi esinduslikkuse ja multikollineaarsuse puudumise nõuded. (Hair *et al.* 2010: 526-527) Valim on autori hinnangul esinduslik, nagu autor eelnevas alapeatükis välja tõi.

Järgnevalt hindas autor multikollineaarsuse esinemist korrelatsioonikordajate vaatlemisega. Kuna tegemist on järjestustunnusega, sobib analüüsiks Kendalli korrelatsioonikordaja (Bartholomew *et al.* 2002: 209). Korrelatsioonimaatriks asub lisas 5 ning väljendab, kas ja millisel määral on erinevad tegevused omavahel seotud. Kuna tegevuste loetelu oleks tabeli tarbetult pikaks muutnud, kodeeris autor tegevused numbritega, mille võib leida lisast 4. Nagu eeldada võib, on arvestusala spetsialistide tööülesanded omavahel küllaltki seotud. Enamik statistiliselt olulistest seostest on mõõduka tugevusega ehk jäävad vahemikku 0,3-0,7. Kõige tugevam seos esines palgaarvestuse ja maksuarvestuse vahel ( $r=0,749$ ), mis on ka loogiline – kui arvestusala spetsialist tegeleb palgaarvestusega, tegeleb ta enamasti ka tööjõumaksuarvestusega.

Tugevustelt järgmised seosed on keskmise tugevusega. Tulemusnäitajate jälgimine ja juhtimisalase finantsinformatsiooni ettevalmistamine ja tõlgendamine on tugevuselt teise seosega ( $r=0,672$ ) ehk spetsialistid, kes valmistavad ette ja tõlgendavad

juhtimisalast finantsinfot enam, jälgivad ka tulemusnäitajad rohkem. Samuti on seoses eelarvestamine ja prognoosimine ( $r=0,659$ ) ehk mida enim tegeletakse eelarvestamise ja prognoosimisega, seda enam tegeletakse ka rahavoogude juhtimisega. Statistiliselt olulisi mõõduka tugevusega seoseid veelgi on, kuid eeltoodud olid kolm tugevaimat. Tasub välja tuua, et korrelatsioonikordajad väljendavad seoseid, mitte kausaalsust.

Praktikas on soovitus, et kui korrelatsioon on väga kõrge ehk selle absoluutväärtus on üle 0,8, tuleks muutuja näiteks elimineerida (Sambandam 2003: 20). Kuna antud magistritöös ei ole seose tugevus sellest näitajast suurem, jätkas autor andmete analüüsi kõikide muutujatega. Lisaks toob autor välja, et autor viis mudeli usaldusväärsuse testimiseks läbi analüüsi ka palgaarvestuse muutuja väljajätmisega ning tulemused jäid üldjoontes samaks.

Erindite esinemine võib tulemusi mõjutada, mistõttu tuleks need eemaldada, kui need ei ole üldkogumit esindavad või ei paku uurijale huvi (Bartholomew *et al.* 2002: 526). Kuna tegemist oli diskreetsete arvtunnustega valikvastuste korras, siis võis eeldada, et ülesannetega tegelemise tiheduse määramisel erindeid ei esine. Autor sai oletusele kinnitust ka karpdiagrammidelt, mis samuti erindeid ei näidanud. Kui vaadata erindeid kui kõikide näitajate koosmõjul teistest eristuvaid vastajaid, siis lisas 6 asuval dendrogrammilt on näha, et selliseid vaatlusi, mis liidetaks viimastel sammudel, ei ole. Seega võib autor väita, et erindid puuduvad ning kõik eeldused klasteranalüüsi teostamiseks on täidetud.

Autor viis läbi klasteranalüüsi ning määras dendrogrammilt sobivate klastrite arvuks kolm (vt lisa 6). Kahe klatri määramise korral ei oleks klastritevaheline heterogeensus nii suur olnud ja ühte klattrisse oleks kuulunud küllalt erinevaid vaatlusi. Kolme klatri puhul jagunesid vastanud küllaltki võrdselt, kui esimesse klattrisse kuulus 38, teise 30 ja kolmandasse 40 spetsialisti. Autor koondas lisasse 7 informatsiooni, kui tihti ühes või teises klattris määratud tegevustega tegeleti. Alljärgnevas tabelis 6 on autor koostanud ülevaate, mis klatri esindajad ühe või teise tegevusega kõige vähem või kõige rohkem tegelevad. Kolme klatri omavahelises võrdluses kõige rohkem tegelemist on tähistatud plussmärgiga ning vähimat miinusmärgiga.

**Tabel 6.** Enim ja vähim tööaega hõlmavad ülesanded klastrite lõikes

Tööülesanne	Klaster		
	1	2	3
Majandussündmuste kirjendamine ja dokumenteerimine	–		+
Ettevõttesiseste aruannete koostamine	+	–	
Palgaarvestus	–		+
Maksuarvestus		–	+
Ettevõtteväliste kohustuslike aruannete koostamine		–	+
Tehingute seaduspärasuse ja õige kajastamise kontrollimine	–		+
Riskihindamine	+	–	
Eelarvestamine ja prognoosimine	+	–	
Kuluarvestus		–	+
Rahavoogude juhtimine	+	–	
Juhtimisalase finantsinformatsiooni ettevalmistamine ja tõlgendamine	+	–	
Strateegilistes küsimustes alternatiivide leidmine ja analüüs	+	–	
Nõustamine juhtimisalastes küsimustes	+	–	
Tulemusnäitajate jälgimine ja analüüs	+	–	
Arvestus- ja aruandlussüsteemide kujundamine, kohandamine ja juurutamine	+	–	
Infosüsteemide arendamine ja juurutamine	+	–	
Administratiivtöö	–		+

1 – konsultandid

2 – arvepidajad

3 – hübriidspetsialisti

+ tegelevad kolme klatri võrdluses kõige rohkem antud ülesandega

– tegelevad kolme klatri võrdluses kõige vähem antud ülesandega

Allikas: (autori koostatud).

Esimesse klattrisse kuuluvad spetsialistid, kes tegelevad pigem vähe majandussündmuste kirjendamise, palga- ja maksuarvestuse ning ettevõtteväliste kohustuslike aruannete esitamisega. Seega ei ole selle klatri jaoks esmane arvepidamise funktsioon. Keskmiselt ja seejuures teistest klattritest kõige rohkem tegeleb selle klatri esindaja riskihindamise, eelarvestamise ja prognoosimise, rahavoogude juhtimise, juhtimisalase finantsinfo ettevalmistamise ja tõlgendamise, nõustamisega strateegilistes küsimustes ja infosüsteemide arendamisega. Palju tegelevad antud klatri liikmed nõustamisega juhtimisalastes küsimustes, tulemuslikkuse jälgimise ja analüüsi ning arvestus- ja aruandlussüsteemide disainimisega. Autori hinnangul oleks paslik nimetada antud klaster konsultantideks, sest töö peamine sisu on justnimelt nõustamisalane ning kaldub märgatavalt juhtimisarvestuse poole. Ka teoreetilises osas oli konsultandi rolli kandjate peamiseks funktsiooniks välja toodud nõustamine nii arvestuslikes kui juhtimuslikes küsimustes.

Ligi pooled konsultantide klastrisse kuulunud vastajatest nendivad, et juhid konsulteerivad nendega enne tähtsate otsuste langetamist ning enamik arvab, et neid kaasatakse piisavalt erinevatesse projektidesse. Siiski näevad konsultandid, et neilt oodatakse ettevõttes toimuvatel protsessidel silma peal hoidmist, see võimaldab autori hinnangul neil olla „suure pildiga“ kursis ning seega ka nõuandvat rolli kanda.

Teise klastrisse kuuluvad seevastu spetsialistid, kes juhtimise tugitegevuste ja nõustamisega ei tegele üldse või äärmisel juhul väga vähe. Kõige enam tegelevad selle klatri esindajad (palju või väga palju) majandustehingute kirjendamisega. Seejärel tegeletakse keskmiselt tehingute seaduspärasuse kontrollimisega ning vähe ka ettevõttesiseste aruannete koostamisega. Ülejäänute tegevustega tegeletakse kas pigem väga vähe või üldse mitte. Ligi kaks kolmandikku klastrisse kuulujatest nendivad, et juhid ei konsulteerinud nendega enne tähtsate otsuste langetamist. Autori hinnangul on tegemist klassikalise arvepidaja profiiliga.

Viimane klaster on oma ülesannete funktsioonilt kõige heterogeensem. Selle klatri esindajad tegelevad mõõdukalt kõigega. Kõige tugevamalt domineerivad majandussündmuste kirjendamine ja maksuarvestus. Keskmiselt või palju tegeletakse ka ettevõttesiseste aruannete koostamise, palgaarvestuse, tehingute seaduspärasuse kontrolli ning kuluarvestusega. Siiski tegeletakse pigem keskmiselt ka nõustamisega juhtimisalases küsimustes, arvestus- ja aruandlussüsteemide disainimisega ja juhtimisalase info ettevalmistuse ja tõlgendamisega. 16 spetsialisti 40-st tõdevad, et juhid konsulteerivad nendega enne tähtsate otsuste langetamist, mida on mõneti vähem kui konsultantide seas, kuid tunduvalt rohkem kui arvepidajates. Teooriast lähtuvalt tegelevad nii finants- kui ka juhtimisarvestusega hübriidspetsialistid, mistõttu autor antud klastrit vastavalt nimetaski.

Andmetest joonistus küllalt sarnaselt autori poolt välja pakutud jaotus arvestusala spetsialistide rolli kohta (vt joonis 4 lk 47), kus autor pakkus välja, et jagunetakse põhiliselt arvepidajateks, konsultantideks ja valvuriteks, kusjuures teoreetiliselt võimalik oli ka kõikide rollide segunemine, mille tulemusena tekivad hübriidid. Võrreldes tabeliga 2 (lk 23) ei eristunud spetsialistid tuleviku- ega minevikusuunitluse järgi, vaid rollid olid rohkem seotud tööülesannete põhifunktsioonidega, nagu arvepidajatel majandussündmuste kirjendamine ja konsultantidel nõustamine. Küsitluse

vastuste põhjal eristuvad arvepidajate ja konsultantide klastrid. Esimesse klastrisse kuuluvad käesolevas uuringus konsultandi ja teise arvepidajate rolli kandjad. Valvurite klastrit selgelt ei eristunud. Siiski tuleb nentida, et hübriidspetsialistidel ehk kolmandasse klastrisse kuulujatel oli kõige tugevam roll tehingute seaduspärasuse ja õige kajastamise kontrollimises, mistõttu on nad ka kõige enam valvurite esindajad.

Klastritesse kuulujate profiiliga on võimalik tutvuda tabeli 7 abil. Vaadates klastrite struktuuri, on seitsmest vastanud meessoost spetsialistist kuus konsultantide klastris. Konsultantide klatri keskmiseks vanuseks on 35,2 aastat, arvepidajate seas 30,9 aastat ning hübriididel 39,3 aastat. Kuna enamik arvestusala spetsialiste alustab oma karjääri kas spetsialisti assistendi või ka andmesisestaja ametis, on loogiline, et arvepidajate keskmine vanus on kõige madalam. Seda kinnitab ka asjaolu, et arvepidajate hulka kuulus alla üheaastase staažiga töötajatest kõige suurem osa.

**Tabel 7.** Klastritesse kuulujate profiil

	Konsultant	Arvepidaja	Hübriid
Keskmine vanus	35,2	30,9	39,3
<b>Sugu</b>			
Mees	6	1	0
Naine	32	29	40
<b>Haridus</b>			
Keskharidus	2	4	2
Kutseharidus	0	6	0
Rakenduskõrgharidus	8	10	15
Bakalaureusekraad	7	7	11
Magistrikraad	21	3	12
<b>Ettevõtte suurus</b>			
0-9 inimest	6	7	23
10-49 inimest	7	8	11
50-249 inimest	8	9	5
Rohkem kui 250 inimest	17	6	1
<b>Tööstaaž</b>			
Alla 1 aasta	1	7	1
1-2 aastat	4	5	5
3-5 aastat	10	7	10
6-10 aastat	9	5	7
11-20 aastat	7	5	10
Rohkem kui 20 aastat	7	1	7

Allikas: (autori koostatud).

Enim magistrikraadiga töötajaid on konsultantide seas ning vähim arvepidajates. Seega mida põhjalikumad on arvestusala spetsialistide teadmised, seda tõenäolisemalt on



tegemist konsultandiga. Teadmised olid ka teoreetiliselt üheks rolli kujunemise ja muutuse mõjuteguriks. Kõik kutseharidusega töötajad, keda kuulus valimisse kuus, on arvepidajate klastris. Ka OSKA raportis oli välja toodud, et suurimad kutseharidusega lõpetajate grupid on keskastme raamatupidajate ning arveametnike seas (Tulevikuvaade ... 2016: 62).

Nagu teoreetilises osas välja oli toodud, siis väikestes ettevõtetes tegelevad arvestusala spetsialistid tõenäoliselt laiemal spektri ülesannetega (The Diverse Roles ... 2004: 10; Graham *et al.* 2012: 82; Jui, Wong 2016; Byrne, Pierce 2007: 477), siis ka klastritesse jagunemise järgi saab öelda, et enim hübriidspetsialiste on just 0-9 ja 10-49 inimesega ettevõtetes. Ettevõtte ainsad või ettevõttele teenust pakkuvad arvestusala töötajad täidavad enim hübriidi rolli. Kui ettevõttes töötab lisaks vastanud spetsialistile ka teisi arvestusala töötajaid, on spetsialistid pigem kas konsultandi või arvepidaja rollis. Järgnevalt on autor tabelis 8 välja toonud ka klastritesse kuulumise ametite lõikes.

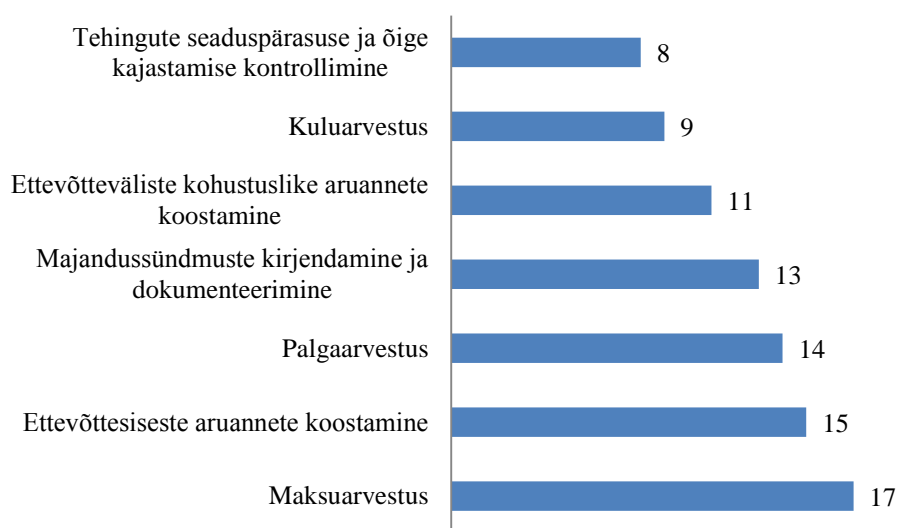
**Tabel 8.** Ametite esinemissagedus klastriti

Amet	Konsultant	Arvepidaja	Hübriid
Raamatupidaja	4	22	21
Pearaamatupidaja	9	3	13
Finantsjuht	11	0	4
Controller	9	0	0
Siseaudiitor	2	0	2
Raamatupidaja assistent	0	3	0
Muu	3	0	0
Arveametnik	0	2	0

Allikas: (autori koostatud).

Enamik raamatupidajatest on seega kas arvepidajad või hübriidid, pearaamatupidajad enamjaolt hübriidid. Finantsjuhid kuuluvad enamasti konsultantide või mõningal juhul ka hübriidide hulka. Huvitav ja samas teooriat kinnitav on asjaolu, et kõik *controller*id kuuluvad konsultantide ja kõik raamatupidaja assistendid ja arveametnikud arvepidajate hulka. Seega võib tõdeda, et *controller*ite ja finantsjuhtide töö sisu lähtuvalt ametinimetusest on tihtipeale sarnane, kuid seevastu raamatupidajate ametinimetuse põhjal eeldusi tööülesannetele nii tugevalt teha ei saa.

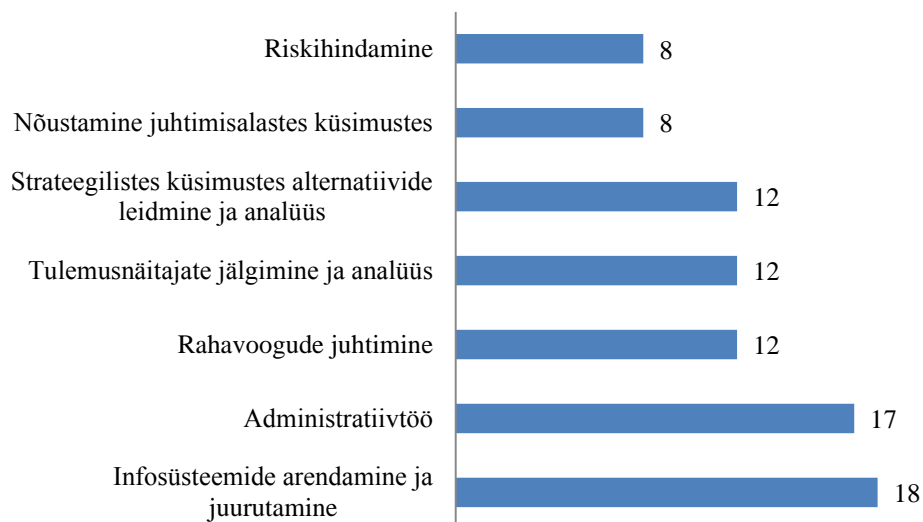
Küsitlusele vastanud juhid hindasid kõige olulisemaks ülesandeks majandussündmuste kirjendamise ja dokumenteerimise, mis kogu ettevõtte arvestuse aluseks teadupoolest on. See väljendus ka ligi 60% töökuulutustes, kus see tulevase töötaja ülesandena konkreetselt välja oli toodud, olles selle näitajaga kõige enam nõutud tööülesanne. Järgnevalt toodi juhtide poolt kõige tähtsamana välja maksu- ja palgaarvestused. Kuna need on kõik kohustusliku loomuga, on ka osalt arusaadav, et neid tegevusi kõige esmasteks peeti. Kuna juhtidel paluti reastada viis kõige tähtsamat ülesannet, mille täitmine on praegu ettevõtte igapäevatöös kõige olulisemad, illustreeris autor joonisega 9 olulisuselt viie tegevuse seas enim välja toodud tegevusi. Tulba järel olev arv iseloomustab, mitu korda valimisse kuulunud juhid nimetasid antud tegevust viie praegu olulise ülesande seas. Ka viie seas vaadates domineeris maksuarvestuse olulisus. Siiski kokkuvõtlikult oli ettevõttesiseste aruannete koostamine samuti väga oluline. Autor tõdeb, et kuigi ettevõttesiseseid aruandeid kasutatakse suures osas juhtimisotsuste tegemiseks, pidasid juhid oluliseks ka finantsarvestusega seonduvaid tegevusi. Seega hindavad kokkuvõtvalt küsitluse alusel juhid praegu esmatahtsaks hübriidide rolli.



**Joonis 9.** Arvestusala spetsialistide poolt praegu täidetavad ülesanded juhtide hinnangul olulisusest lähtuvalt (autori koostatud).

Seevastu kõige väheolulisemaks pidasid juhid arvestusala spetsialistide poolt teostatavat administratiivtööd. Juhtidel paluti taaskord reastada viis tegevust, seekord aga alates praegu spetsialisti poolt täidetavatest ülesannetest kõige väheolulisemast. Joonis 10

illustreerib, milliseid praeguseid spetsialisti ülesandeid pidasid juhid kokkuvõttes kõige väheolulisemateks. Tulba kõrval olev number näitab, mitu korda tegevust viie väheolulisema seas välja toodi.



**Joonis 10.** Arvestusala spetsialistide poolt praegu täidetavad ülesanded juhtide hinnangul ebaolulisusest lähtuvalt (autori koostatud).

Võrreldes sellega, mida arvestusala spetsialistid tegelikkuses praegu teevad, võib välja tuua, et näiteks kõige olulisemaks peetud maksuarvestusega tegelevad spetsialistid oma tööajast pigem vähe või keskmiselt. Kõige enam tegelevad maksuarvestusega hübriidid. Ettevõttesiseste aruannete koostamisega tegeletakse kokkuvõttes natuke üle keskmise ning enim tegelevad sellega konsultandid ning seejärel hübriidid. Palgaarvestusega tegeletakse samuti pigem vähe ja enim tegelevad sellega taaskord hübriidid. Kõige ebaolulisemaks peavad juhid infosüsteemide arendamist ja juurutamist, millega kokkuvõttes tegeletaksegi vähe ning kõige vähem tegelevad sellega arvepidajad. Administratiivtöö on samuti ebaoluline ning vähim teevad seda konsultandid. Praegu tundub ka rahavoogude juhtimine juhtidele ebaoluline, millega tegelevad kõige vähem arvepidajad. Autori hinnangul ei saa nende näitajate võrdlusest väga tugevaid järeldusi teha, sest ülesanded, mis juhtide arvates on kõige olulisemad, ei pruugi spetsialisti töö mõistes olla kõige ajamahukamad.

Konsultantide ja arvepidajate erinevust iseloomustab ilmekalt ka see, et suurem osa konsultante kas ei nõustu üldse või pigem ei nõustu, et nende kõige olulisem ülesanne on seaduste järgi kohustusliku raamatupidamise korrashoid. Autori hinnangul võib

põhjus olla selles, et konsultandid näevad oma võimalikku rolli väärtust lisavana, mis sisaldab endas nõuandvaid tegevusi, mitte pelgalt finantsarvestust. Arvepidajatest jällegi ei olnud ühtegi vastajat, kes seda enda peamiseks ülesandeks ei pidanud, vaid enamuse pigem nõustus või nõustus täielikult. Samas ka ei olnud ühtki hübriidspetsialisti, kes seda oma peamiseks ülesandeks ei oleks pidanud. Samuti nägi 80% hübriididest, et neilt oodatakse ettevõttes toimuvatel protsessidel silma peal hoidmist. Viimased kaks ülesannet on autori hinnangul tõenäoliselt hübriidi küllalt tugeva valvuri rolliga seotud.

Küsitluse andmetel jagunesid arvestusala spetsialistid praeguste rollide alusel kolmeks: arvepidajad, hübriidid ja konsultandid, kellest esimestel on kõige tugevam finantsarvestuse suunitlus ning viimastel juhtimisarvestuse suunitlus. Juhtide arvamusega spetsialisti praegusest tööst sobitub enim hübriidspetsialisti roll. Kuna kujunenud klastrid olid loogilised nii profiilide poolest kui ka teooriaga kooskõlas, saab autor uurida edasi konkreetselt kindlatesse klastritesse kuulujate rolli arengusuundi. Järgnevalt analüüsib autor, kuidas näevad klastritesse kuulujad ise arengutendentse ning mida ootavad juhid.

### **2.3. Arvestusala spetsialistide rolli muutuse peamised arengusuunad Eesti ettevõtetes**

Esmalt analüüsib autor avatud küsimuse vastuseid ehk milliseid muutuseid tajuvad arvestusala spetsialistid kõige tugevamalt. Avatud küsimuste põhjal arvasid konsultantidest kaheksa vastajat, et nende tööülesanded ei ole muutunud ega muutumas. 18 vastanut 38-st konsultandist viitas aga protsesside automatiseerimisele ning uutele IT-lahendustele, mis võimaldavad rohkem tegeleda tugitegevustega, on muutnud töö sisukamaks, analüütilisemaks, efektiivsemaks ja vahetumaks ning tänu millele on käsitsi tööd vähemaks jäänud. Samas nentis kaks vastajat, et käsitööd on nende jaoks juurde tekkimas, ühel juhul seoses kontserni otsusega üleminekuks ühisele raamatupidamisprogrammile ning teisel juhul arvas vastaja, et riigile esitatavate andmete hulk suureneb ning raamatupidamisprogrammid ei suuda uute nõuetega piisavalt kiiresti kohaneda. Üks konsultant aga tões kokkuvõtlikult: „Suur pilt kerkib esiplaanile.“

Lisas 8 on välja toodud tabel, mis iseloomustab detailselt, kuidas on muutunud või muutumas arvestusala spetsialistide tööülesanded võrreldes varasemaga spetsialistide endi hinnangul. Konsultantide tööülesannete seas on vähenemas majandussündmuste kirjendamine ning mõningal määral ka palga- ja maksuarvestus. Samas tegelesid konsultandid juba enne nende kolme tegevusega enamasti kas vähe või väga vähe. Ülejäänud tegevuste osakaal on suurenemas. Kõige tugevamalt on tõusnud nõustamine juhtimisalastes küsimustes, arvestus- ja aruandlussüsteemide ning infosüsteemide disainimine ja juurutamine. Kõigiga neist on seni tegeletud pigem keskmiselt või palju. Seega võib öelda, et konsultandid liiguvad veel tugevamasse konsulteerivasse rolli ning olulisel kohal on ka tehnoloogiline kompetents. Viimast on väljendatud ka teoreetilises kirjanduses (Caglio 2003: 145, Byrne, Pierce 2007: 488; Yazdifar, Tsamenyi 2005: 190). Samuti toetavad seda ka avatud küsimuses ligi poolte vastanute poolt tajutud tehnoloogilised mõjutused. Ometigi on huvitav, et juhid hindasid infosüsteemide arendamist ja juurutamist praegu kõige ebaolulisemaks ülesandeks.

Arvepidajatest tajusid samuti kaheksa vastajat avatud küsimuses, et tööülesanded ei ole muutunud. Kolm vastajat tõdesid, et need kohanduvad vastavalt seadustele. Kolmandikul arvepidajatest (11-l 30-st) on võrreldes varasemaga suurenenud töömaht. Ka arvepidajad tõid välja automatiseerimise ning tehnoloogia arengu, mis võimaldab vähenenud paberimajandust, rohkem internetipõhisust ja näiteks programmide aruannete eksportimist. Üks arvepidaja väljendas, et töö muutub aina enam lihtsast andmesisestusest andmetöötluseks. Kahe vastanud arvepidaja töö on liikumas analüütilisemaks ning rolli muutust tajuti nõuandja ja juhatuse tugiisiku suunas. Huvitav on asjaolu, et mitte ükski konsultant ei toonud välja pelgalt töömahu suurenemist, samas kui arvepidajatest kolmandikul ning ka mõnel hübriidil oli tööd juurde tulnud.

Arvepidajad, kes tegelesid niigi teistest spetsialistidest vähem juhtimisarvestuse ning juhtimise tugitegevustega, tegelevad küsitluse andmetel võrreldes varasemaga veel natuke vähem näiteks riskihindamise, eelarvestamise ja prognoosimise, kuluarvestuse ja rahavoogude juhtimisega. Enim on suurenemas ettevõtteväliste kohustuslike aruannete koostamine, mida kinnitab ka avatud küsimuses välja tulnud arvamus riigile esitatavate andmete mahu suurenemise kohta. Sarnaselt konsultantidele suureneb ka kergelt arvestus- ja aruandlussüsteemide ning infosüsteemide disainimine ja juurutamine. Kuna

näitajate keskmised ei ole arvuliselt väga suure erinevusega 3-st, mis tähistas samaks jäänud ülesandeid ning mediaanide järgi on kõikide ülesannete osakaal samaks jäänud, tõdeb autor, et arvepidajate rollis olulist muutust ei saa täheldada. Töö on seoses tehnoloogiliste lahenduste ja töömahu kasvamisega tuntavalt efektiivsemaks muutunud.

Arvepidajate seas jagunes näiteks ka arvamus projektidesse kaasamise kohta küllalt võrdselt. Võrdsed osakaalud arvasid, et neid kaasatakse ja et neid ei kaasata piisavalt erinevatesse projektidesse. Seega osa arvepidajatest justkui tahaks rohkemates projektides kaasa lüüa, kuid sama suur hulk on rahul sellega, kuidas praegu olukord on. Autori hinnangul ei saa seega välja tuua kindlat tendentsi arvepidajate valmisoleku ja soovi kohta tegeleda rohkem erinevaid kompetentse nõudvate projektidega.

Hübriidide esindajatest tajus neljandik, et tööülesanded ei ole muutunud (11 40-st). Samuti neljandik arvas, et muudatused toimuvad tänu tehnoloogia arengule, töö on arvutipõhisem ning tehinguid saab automatiseerida. Toodi välja ka seaduste muutumise mõju. Arvati, et suurenemas on juhtimisprobleemide lahendamise osakaal, vähenemas rutiinsed raamatupidamistööd, järjest enam soovitakse finantsnõuandeid ja ülesanded on muutumas kitsast erialast laiemaks, mistõttu on tarvilik arendada teadmisi ka teistes valdkondades, et neid oma alas rakendada ja ka juhtkonnale edastada.

Küsitluse põhjal ilmneb, et tegevusi, mille osakaal tunduvalt vähenemas oleks, hübriidide puhul ei esinegi. Mõningal määral suureneb tehingute seaduspärasuse ja õige kajastamise kontrollimine, mis tähendab valvuri rolli suurenemist, ja nõustamine, mis tähendab hübriidspetsialisti rolli muutust konsultandi suunas. Suurenes ka ettevõtteväliste kohustuslike aruannete koostamisele kuluv aeg. Ka 17 juhti 24-st arvasid, et spetsialistilt oodatakse ettevõttes toimuvat protsessidel silma peal hoidmist ehk kontrollifunktsiooni. Samuti sisaldasid kontrollimisega seonduvad ülesanded ligi 40% töökuulutustes. Sarnaselt arvepidajaga ei olnud enamike ülesannete muutus hübriidi puhul kuigi tugev, seega suureneb hübriidi roll mõningal määral vaid järelevalve ja konsulteerimise osas. Tabelis 9 on välja toodud, millises suunas tööülesanded vähenevad ja suurenevad ning välja on toodud aritmeetilise keskmise põhjal ka väikesed muutused. Vähenemine on tähistatud miinusmärgiga ning suurenemine plussmärgiga.

**Tabel 9.** Tööülesannete vähenemine ja suurenemine klasterite lõikes aritmeetilise keskmise põhjal

Tööülesanne	Klaster		
	1	2	3
Majandussündmuste kirjendamine ja dokumenteerimine	–	+	+
Ettevõttesiseste aruannete koostamine	+	+	+
Palgaarvestus	–	+	+
Maksuarvestus	–	+	+
Ettevõtteväliste kohustuslike aruannete koostamine	+	+	+
Tehingute seaduspärasuse ja õige kajastamise kontrollimine	+	+	+
Riskihindamine	+	–	+
Eelarvestamine ja prognoosimine	+	–	–
Kuluarvestus	+	–	+
Rahavoogude juhtimine	+	–	+
Juhtimisalase finantsinformatsiooni ettevalmistamine ja tõlgendamine	+	–	+
Strateegilistes küsimustes alternatiivide leidmine ja analüüs	+	–	+
Nõustamine juhtimisalastes küsimustes	+	–	+
Tulemusnäitajate jälgimine ja analüüs	+	–	+
Arvestus- ja aruandlussüsteemide kujundamine, kohandamine ja juurutamine	+	+	+
Infosüsteemide arendamine ja juurutamine	+	+	+
Administratiivtöö	–	–	+

1 – konsultandid

2 – arvepidajad

3 – hübriidspetsialisti

+ ülesande osakaal on suurenenud/suurenemas

– ülesande osakaal on vähenenud/väheneb

Allikas: (autori koostatud).

Ka juhtidest leidis neljandik, et arvestusala spetsialisti tööülesanded ei ole muutnud ega muutumas. Samas seitse vastanud juhti 24-st juhust tõi välja mitmete protsesside automatiseerimise või üldise tehnoloogia arengu raamatupidaja rolli muutusel. Juhtide hinnangul aitavad tehnoloogilised lahendused luua detailsemat kuluarvestust, erinevaid aruandeid analüüside teostamiseks ning muuta töö efektiivsemaks, mis tingib ka juhtide arvates arvestusala spetsialistide töömahukuse vähenemise. Üks juht tõi välja, et plaanitakse rutiinse töö automatiseerimist, et saada vabaneva aja arvelt rohkem nõustamist.

Teooriat ettevõtte suuruse mõjust kinnitab ühe juhi vastus arvestusala spetsialiseerumise kohta seoses ettevõtte pideva kasvuga, kus iga spetsialist hakkab tegelema kindla

vastutusvaldkonnaga. Samuti tõi ka üks juht välja arvestusala spetsialisti rolli muutuse seoses müügitegevusega läbi e-poodide, mis kinnitab samuti välja toodud arvamust e-kaubanduse tekke mõjust rolli muutusele (Xydias-Lobo *et al.* 2004: 67; Yazdifar, Tsamenyi 2005: 190).

Arvestusala spetsialistide gruppide koondarvamusena oleks eelarvestamise ja prognoosimise osakaalu tõus ettevõtte seisukohalt kõige olulisem ehk seda mainiti enim olulisuselt esimese tegevusena (vt lisa 9 tulp TOP 1). Seda arvasid üheksa arvepidajat ja üheksa hübriidi, mis oli ka mõlema grupi eraldi arvamus kohal kõige sagedamalt märgitud ülesandeks. Selle tegevuse osakaal on tõusnud viimasel ajal vaid konsulantidel. Konsultantide jaoks oli kõige olulisem strateegilistes küsimustes alternatiivide leidmise ja analüüsi osakaalu tõus, millega tegeletakse ka küsitluse järgi järjest enam. Autori hinnangul näitab see selgelt, et konsultandid näevad strateegilisemat suunitlust enam kui arvepidajad ja hübriidid. Koondtabelit spetsialistide poolt reastatud tegevuste kohta näeb lisast 9, ülevaatlikult on tulemused esitatud tabelis 10.

**Tabel 10.** Arvestusala spetsialistide hinnangul ettevõttele kasulikemad tegevused

Roll	Tegevus
Konsultant	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Tulemusnäitajate jälgimine ja analüüs</li> <li>2. Strateegilistes küsimustes alternatiivide leidmine ja analüüs</li> <li>3. Infosüsteemide arendamine ja juurutamine</li> <li>4. Arvestus- ja aruandlussüsteemide kujundamine, kohandamine ja juurutamine</li> <li>5. Eelarvestamine ja prognoosimine</li> </ol>
Arvepidaja	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Eelarvestamine ja prognoosimine</li> <li>2. Tulemusnäitajate jälgimine ja analüüs</li> <li>3. Riskihindamine</li> <li>4. Rahavoogude juhtimine</li> <li>5. Infosüsteemide arendamine ja juurutamine</li> </ol>
Hübriid	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Eelarvestamine ja prognoosimine</li> <li>2. Tulemusnäitajate jälgimine ja analüüs</li> <li>3. Rahavoogude juhtimine</li> <li>4. Strateegilistes küsimustes alternatiivide leidmine ja analüüs</li> <li>5. Riskihindamine</li> </ol>
Arvestusala spetsialistid kokku	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Tulemusnäitajate jälgimine ja analüüs</li> <li>2. Eelarvestamine ja prognoosimine</li> <li>3. Strateegilistes küsimustes alternatiivide leidmine ja analüüs</li> <li>4. Rahavoogude juhtimine</li> <li>5. Riskihindamine</li> </ol>

Allikas: (autori koostatud).



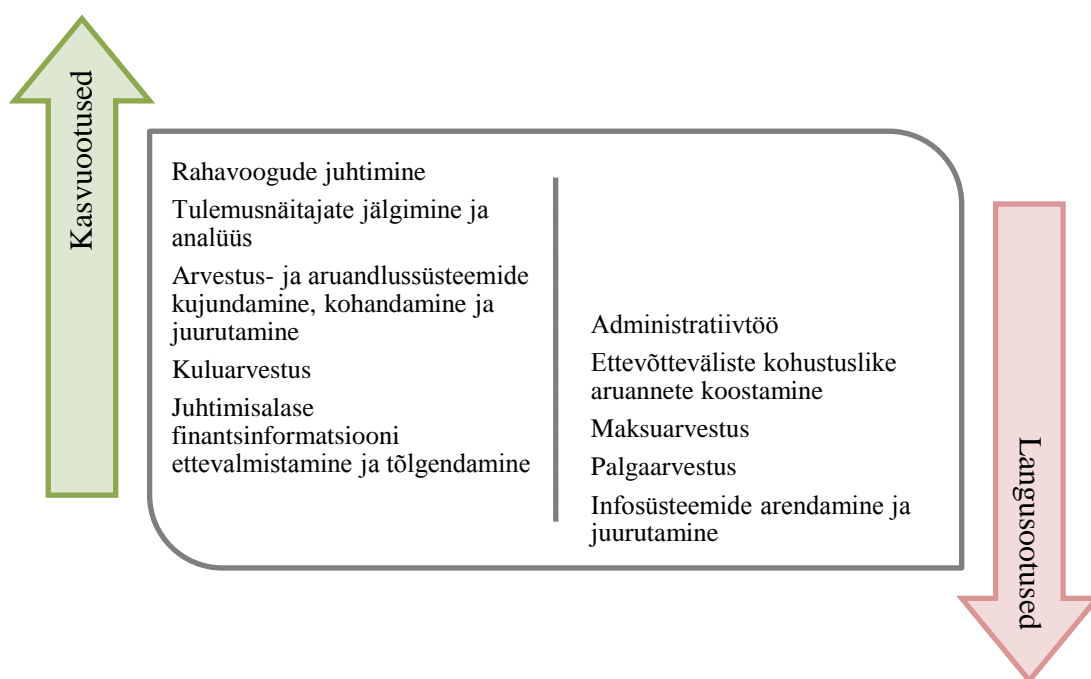
Koondkokkuvõttes märgiti viie kasulikema tegevuse hulka üle kõikide klastrite kõige rohkem kordi tulemusnäitajate jälgimine ja analüüs, eelarvestamine ja prognoosimine ning strateegilistes küsimustes alternatiivide leidmine ja analüüs. Eelmainitutest esimene tegevus on suurenemas nii konsultantide kui ka hübriidide seas. Kuigi strateegilistes küsimustes alternatiivide leidmine ja analüüs oli arvestusala spetsialistide arvates jätkuv trend, siis ei peegeldanud seda töökuulutused, kus oli vaid neljas kuulutuses säärane ülesanne välja toodud. Autori arvates võivad ettevõtted olla äraootaval seisukohal arvestusala spetsialisti kui strateegi suhtes. Tõenäoliselt otsitakse strateegilise poolega tegelema kedagi firma seest, kes on end juba tõestanud, pälvinud juhtide heakskiidu ning tunneb ettevõtte tegevust sügavuti. Küsitlusest ilmnas, et üheksa juhti 24-st ootas ka strateegilistes küsimustes nõustamist.

Kõik autori poolt välja pakutud tegevused märgiti kas või ühe korra viie kasulikema tegevuse hulgas. Üks hübriidi klastrisse kuuluv spetsialist hindas ka administratiivtöö osakaalu tõusu kasulikkuselt viiendaks. Nii arvepidaja kui konsultant leiavad, et ka eelarvestamise ja prognoosimise kasv võiksid olla ettevõttele kasulikud. Arvepidajad aga leiavad, et riskihindamine võiks ettevõttele kasulikum olla, kui samas hübriidid arvavad, et rahavoogude juhtimine oleks kasulikum. Kokkuvõtvalt võib öelda, et kõik grupid näevad juhtimisarvestuslike ülesannete kasulikkust, kuid konsultant on teistest strateegilisem ning tähtsustab nii infosüsteemide kui ka arvestus- ja aruandlussüsteemide disainimist, mis on teoreetiliselt ettevõtete seas järjest kasvav ootus. Konsultantide puhul on viimasel ajal viie nende arvates ettevõttele enimkasulike tööülesande osakaal suurenenud, samas arvepidaja töös on kõik peale infosüsteemide arendamise ja juurutamise vähenenud. Autori hinnangul näitab see, et arvepidajate tööülesanded on muutumas ka nende enda hinnangul sellises suunas, mis ei ole ettevõttele kõige kasulikum. Hübriidi puhul on vähenemas vaid eelarvestamine ja prognoosimine, ülejäänud hübriidide poolt viie kasulikuma hulka hinnatud ülesanded on ka nende töös suurenemas.

Seevastu juhid ootavad rohkem ettevõtte tulemuste jälgimist ning tulemusnäitajate analüüsi, mis võimaldab juhtidel ettevõtte käekäigust ülevaadet saada ning vajadusel kiiresti muutustele reageerida. See väljendus ka ligi 22% töökuulutustes. Tulemusnäitajate analüüsi tähtsustasid kõik arvestusala spetsialistid, kuid

konsultantidele arvates toob selle tegevuse kasv kõige enam ettevõttele kasu. Ka töökuulutustes rõhutati analüütilisuse kui olulise omaduse tähtsust ligi 52% kordadest. Kuigi küsimus küsitluses ei väljenda reaalselt hetkelist muutust, väljendab see ootust, millega ettevõtte juhi arvates võiks rohkem või vähem tegeleda. Just juhtide ootused on rolli muutuse puhul teedrajavaks suuniseks, mis mõjutavad arvestusala spetsialisti rolli tulevikus. Ka teoreetilises osas oli juhtide ootusi välja toodud kui olulist mõjutegurit.

Samuti nähakse, et arvestusala spetsialistide roll võiks tõusta rahavoogude juhtimises. Rahavoogude juhtimise kasvu tõusu nägid viie olulisema seas nii arvepidajad kui hübriidid. Kuigi seda nägid nii juhid kui kaks spetsialistide klastrit, eeldatakse vaid kümnendikes töökuulutustes, et spetsialisti üks põhiülesandeid saab olema rahavoogude juhtimine. Autori hinnangul võimaldab rahavoogude juhtimine vältida likviidsusprobleeme ning kasutada ressursse võimalikult efektiivselt. Juhtide ootuste üksikasjalik tabel on toodud lisa 11, kokkuvõtlikult on tulemused esitatud joonisel 11.

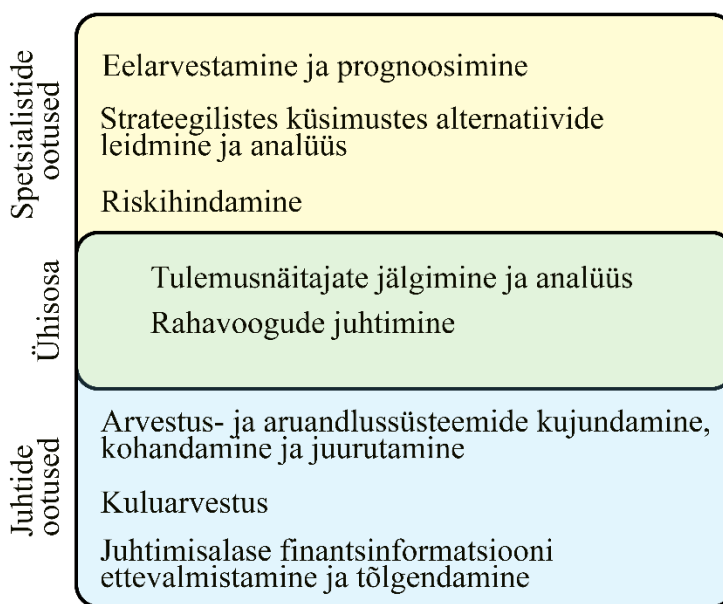


**Joonis 11.** Juhtide ootused arvestusala spetsialistide tööülesannete kasvule ja langusele ( autori koostatud).

Juhtide hinnangul oli ka arvestus- ja aruandlussüsteemide kujundamise, kohandamise ja juurutamise tõus eelistatav. Seda olulisust märkis enim vaid konsultantide klaster. Samuti pidasid konsultandid kasulikuks infosüsteemide arendamise tõusu.

Töökuulutustes oodati ligi kümnendikult spetsialistidelt eelnevatega tegelemist. Töö autori hinnangul võisid vastajates segadust tekitada ka arvestus- ja aruandlussüsteemi ning infosüsteemi erinevused, mistõttu võidi neid näha analoogsete süsteemidena.

Juhid loodavad, et ka kuluarvestusega tegeletaks rohkem, mida ei toodud nii kasulikuna kokkuvõttes spetsialistide seas välja. Kuigi küsitlusest tuli välja eeltoodu, siis kuluarvestusega tegelemist väljendas vaid kümnendik töökuulutustest. Samuti ootavad juhid juhtimisalase finantsinformatsiooni ettevalmistamist ja tõlgendamist, mille osakaalu tõusu jällegi arvestusala spetsialistid ettevõtte jaoks kõige kasumlikemate hulka ei arvanud. Ka ligi neljandik tööülesannetest kinnitas juhtide ootusi antud ülesandega tegelemisega hakkamiseks. Joonisele 12 on autor koondanud nii spetsialistide kui ka juhtide ootused ning nende ühisosa viie enim välja toodud tegevuse põhjal.



**Joonis 12.** Arvestusala spetsialistide ja juhtide ootuste eri- ja ühisosad arvestusala spetsialistide tööülesannetele (autori koostatud).

Enim arvati, et arvestusala spetsialist võiks palju vähem tegeleda administratiivtööga. Autori arvates on see arusaadav ning mõistlik, sest administratiivtöö ei nõua arvestusalast kompetentsi ning selle osakaalu langus arvestusala spetsialisti töös võimaldab tegeleda erialasemate ning ka sisulisemate ülesannetega. Siiski ligi 16% töökuulutuses sisaldus nõue administratiivtöö tegemiseks. Osalt on see tingitud sellest, et otsiti näiteks sekretär-raamatupidajaid või kui ka nimeliselt ei olnud nii välja toodud,

siis paljudes väiksemates ettevõtetes peavad arvestusala spetsialistid paratamatult ka erialavälise tööga tegelema. Lisaks leiti, et võiks vähem tegeleda ettevõtteväliste kohustuslike aruannete koostamisega. Seda mainiti nii juhtide kui ka spetsialistide osa avatud küsimustes, et aruandekohustus on suurenenud.

Samuti leiti, et vähem võiks tegeleda majandussündmuste kirjendamise, dokumenteerimise, palga- ja maksuarvestusega. Autor eeldab, et eelkõige on mõeldud selle all tehnoloogilise võimekuse kasvu, mis vähendab spetsialistide ajakulu antud ülesandele. Ka avatud küsimuse vastused toetavad protsesside automatiseerimise lootust. Seda ilmestab ka juhtide arvamus, et spetsialist peaks rohkem tegelema arvestus- ja aruandlussüsteemide disainimise ja juurutamisega, aga näiteks infosüsteemidesse puutuvaga võiks spetsialist juhtide arvamuse kohaselt vähem tegeleda.

Kuigi juhtimisalase finantsinformatsiooni ettevalmistamise ja tõlgendamisega ootasid juhid, et arvestusala spetsialistid tegeleksid rohkem, siis paradoksaalsel kombel ilmnis vastuste aritmeetilist keskmist vaadates juhtide ootus, et spetsialistid tegeleksid nõustamisega juhtimisalastes küsimustes mõnevõrra vähem. Küsitluses ilmnenuka, et juhid ootavad juhtimisalase nõustamise vähenemist, on vastuolu, et pooled juhid märgivad, et konsulteerivad enne tähtsate otsuste langetamist arvestusala spetsialistiga ja samuti pooled juhid nendivad, et küsiks hea meelega arvestusala spetsialistilt rohkem nõu. Kaheksa juhti arvas siiski, et nõustamine juhtimisalastes küsimustes peaks suurenema ja seitse leidis, et vähenema, aga kuna seitsmest kolm leidsid, et spetsialist ei peaks üldse nõustamisega tegelema, on aritmeetiline keskmine sinna suunas kallutatud. Seega rohkem juhte ootab siiski nõustamise suurenemist. Autori hinnangul võib üheks põhjuseks nõuandva rolli vähenemise ootusele olla asjaolu, et arvestusala spetsialiste nähakse tihti liiga nokkivate sendilugejatena (Byrne, Pierce 2007: 486), mistõttu soovivad ka juhid juhtimisotsuseid ise teha eelnevalt ettevalmistatud andmete põhjal.

Ka töökuulutustes oodati 18% kandidaatidelt nõuandmist, kuid juhtimisalase info ettevalmistust ja tõlgendamist 25% spetsialistidelt. Samas oodati 46% töökuulutustes ettevõttesiseste aruannete koostamist, mis tihtipeale on samuti loodud juhtimisotsuste toetamiseks. Samuti lisas üks juht, et arvestusala spetsialistid ei ole tihti nii kompetentsed, et võiksid analüütilisi aruandeid koostada. Kümme juhti arvas ka, et

arvestusala spetsialiste kaasatakse piisavalt erinevatesse projektidesse. Seevastu seitse leidis, et võiks rohkem kaasata. Samas arvas enamik juhte (14 24-st), et nad ei küsi arvestusala spetsialisti arvamust, sest nad on ise suutelised ettevõtte jaoks kõige paremaid otsuseid vastu võtma. Kümme juhti jällegi ei olnud sellega nõus.

Juhtidest 15 vastajat leidis, et arvestusala spetsialisti kõige olulisem roll on kohustusliku raamatupidamise korrashoid, mis toetab ka arvepidajate ja hübriidide nägemust enda rollist. Ka töökuulutusi vaadeldes oli ligi 60% kuulutustes toodud välja majandussündmuste kirjendamine. Kuna paljud kuulutused sisaldasid ka väljendeid nagu „igapäevase raamatupidamise teostamine“, „kogu raamatupidamise korraldamine“ või „igakuiselt raamatupidamisarvestuse teostamine“, kus ei olnud eraldi toodud majandussündmuste kirjendamist, võib eeldada, et reaalselt oodatakse seda spetsialistidelt palju rohkemgi. Ligi pooltes töökuulutustes oli nõutud ka ettevõtteväliste kohustuslike aruannete koostamist. Siiski neli vastanud juhti ei pidanud kohustuslikku raamatupidamist kõige tähtsamaks. Autor arvab, et need vastajad tähtsustasid rohkem arvestusala spetsialisti töö sisulist väärtust.

Konsultandid tajusid teistest spetsialistidest tugevamalt, et nende aruannetest ja kalkulatsioonidest on otsustusprotsessis kasu. Küllalt tugevalt nõustuvad ka hübriidid ning natuke vähesemal määral, kuid siiski üle poolte arvepidajatest on samuti aruannete ja kalkulatsioonide kasulikkusega nõus. Juhtidest arvas tugev enamus (19 24-st), et arvestusala spetsialisti poolt ette valmistatud aruannetest ja kalkulatsioonidest on otsustusprotsessis kasu. Samas leidis ka üks vastaja, et see pigem nii ei ole.

Võrreldes teiste klastritega on konsultandid ka kõige jõulisemalt arvamusel, et nad märkavad ise probleeme ja pakuvad neile küsimatagi lahendusi. Peaaegu samal määral nõustuvad sellega ka hübriidid, kuid arvepidajatest arvab nii vaid ligi pool. Autor järeldeb, et konsultandid on seega kõige proaktiivsemad ning arvepidajad jällegi kõige vähem, mis võib olla üks takistus konsultantideks muutumisel. Juhtidest oli 15 vastajat arvamusel, et arvestusala spetsialistid on proaktiivsed.

Jällegi konsultandid leidsid enim, et nad on piisavalt kompetentsed pakkumaks tähtsates küsimustes argumenteeritud lahendusi. Üle poolte hübriididest pidasid end samuti piisavalt pädevateks, kuid arvepidajatest arvas seda alla poole ning viiendik arvas, et

nad ei ole piisavalt pädevad. Kui arvepidaja end ise pädevaks ei pea, ei tõtta ka juhid tõenäoliselt spetsialistilt nõu küsima, mis on tugevaks takistuseks konsulteeriva osa suurenemisel. Enamik juhtidest (20 24-st) arvas, et spetsialist on pädev neile asjakohast nõu andma, arvas ka üks juht, et see nii ei ole. Ühelt poolt kaasneb tööstaaži kasvu ehk kogemusega kompetentsi kasv, kuid teisalt peaksid arvestusala spetsialistid end ise arendama erinevate täiendkoolitustega, et võimaldada rolli areng väärtust lisavamasse suunda.

Ka suhtlemisoskus on väga olulisel kohal, nagu eelnevalt teoorias välja toodud. Ligi 54% töökuulutustest otsis kandidaati, kes on hea suhtlemisoskusega ning võimeline meeskonnatöök. Kõikide klasterite puhul arvas üle 70% vastanutest, et juhid saavad antud nõuannetest aru, mistõttu ei tundu spetsialistidel informatsiooni kommunikeerimisega raskusi olevat. Ka suurem enamus (20 24-st) juhtidest oli arvamusel, et enamasti nad mõistavad, mida arvestusala spetsialist neile öelda tahab. Siiski neli juhti oli nõus väitega, et nad ei saa sellest tihti aru.

Otsustusjulguse koha pealt olid jällegi kindlaimad konsultandid, kellest 87% arvas, et nad julgevad juhtidele nõuandeid jagada. 75% hübriididest arvas sama, kuid arvepidajatest arvasid seda taaskord pooled. Kümnendik viimastest nõustus, et nad ei julge nõuandeid anda, et hilisemalt selle pinnalt etteheiteid teha ei saaks. Kuna autor ei ole kursis, millistes sisekultuuridega ettevõtetest arvepidajad pärit on, ei ole võimalik kindlalt järeldada, kas antud juhul on tegemist toetava sisekliima ja juhipoolse aktsepteerimise puudumisega või on põhjused isikus kinni ning spetsialistid ei ole ise piisavalt julged ja pealehakkajad. Samuti, kui arvepidajatest võrdlemisi suur osa ei pidanud end otsuste tegemiseks pädevateks, on loogiline, et see osa ei julge ka nõuandeid jagada.

Kui analüüsida ajapuudust kui rolli arengut takistavat tegurit, siis ligi 40% konsultante ja hübriide leidis, et nad tegeleksid juhtide nõustamisega rohkem. Arvepidajatest arvas seda ainult 13% ning üle poolte (53%) olid veendumusel, et aja vabanemine nende puhul nõustavat osa ei suurendaks. Siit võib autori arvates ka selguda üks erinevus, miks konsultandid liiguvad rohkem konsulteeriva osa suunas ning arvepidajad mitte: kui esimesed näevad end piisavalt kompetentsetena ja julgetena ning on aldis aja vabanemisel veel rohkem nõuandvasse rolli liikuma, siis arvepidajad ei näe end nii

pädevatena, ei julge nõu anda ning ka aja vabanemisel ei ole vastuvõtlikud konsulteerimisega rohkem tegelema. Pooled juhid arvasid siiski, et nad küsiks hea meelega spetsialistilt rohkem nõuandeid, mis eeldab autori hinnangul selleks spetsialistipoolset valmisolekut. Lisaks isiklikele põhjustele on ka väliseid põhjuseid, miks roll muutub.

**Tabel 11.** Viie suurima rolli mõjutaja hulgas arvestusala spetsialistide hinnangul enim välja toodud tegurid

Roll	Mõjutegur
Konsultant	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Uued IT-lahendused</li> <li>2. Juhtide ootuste muutus</li> <li>3. Uue arvestussüsteemi (programmi) kasutuselevõtt</li> </ol>
Arvepidaja	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Seadusandluse muutumine</li> <li>2. Uue arvestussüsteemi (programmi) kasutuselevõtt</li> <li>3. Uued IT-lahendused</li> </ol>
Hübriid	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Ettevõtte kasv ja/või laienemine</li> <li>2. Uued IT-lahendused</li> <li>3. Seadusandluse muutumine</li> </ol>
Arvestusala spetsialistid kokku	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Uued IT-lahendused</li> <li>2. Juhtide ootuste muutus</li> <li>3. Ettevõtte kasv ja/või laienemine</li> </ol>

Allikas: (autori koostatud).

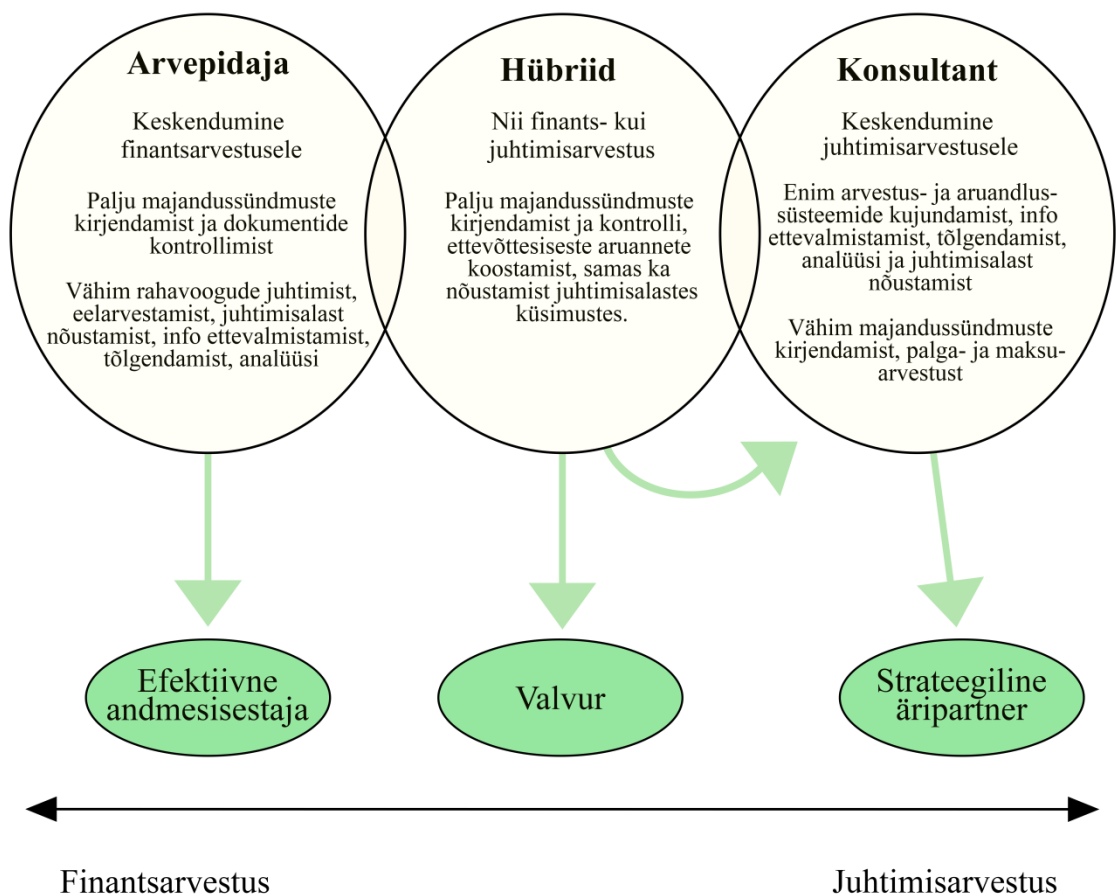
Üleüldiselt peetakse kõige esmaseks rolli muutuse tingijaks uusi IT-lahendusi (vt lisa 10 TOP 1 ja kokkuvõtvalt tabel 11), mida toetasid ka avatud küsimuse tulemused. Tähtsaimana märgiti ära veel ameti- ja/või töökohavahetus, mida samuti avatud küsimuses väljendati. Ka kokkuvõtvalt on viie enim-mainitud mõjutaja seas uued IT-lahendused, teisena juhtide ootuste muutus ning kolmandana ettevõtte kasv ja/või laienemine. Konsultandid tajuvad tehnoloogia arengut ning ka eelnevalt välja tulnud vajadust ning kasulikkust sellega tegeleda tugevamalt kui teised. Samas mõistavad konsultandid ka juhtide ootuste mõju, mida teised grupid nii tugevalt ei taju. Nagu avatud küsimusest eeldada võis, on arvepidaja suurimaks mõjutajaks seadusandlus ning selle muutumine.

Võrreldes OSKA poolt läbi viidud uuringu tulemustega, mille üldistav järeldus oli arvestusala spetsialistide rolli suurenemine konsultandi ning strateegiliste juhtimisotsuste toetajana (Tulevikuvaade ... 2016: 125), ilmnes käesolevast uuringust, et strateegilisse suunda liiguvad vaid sellised spetsialistid, kes on eelnevalt konsultandi rollis. Praeguste hübriidspetsialistide tulevikusuunaks on valvuri või konsultandi roll.

Konsulteeriva rolli suunas ei liigu mitte kõik arvestusala spetsialistid: arvepidajate töö sisu jääb samaks, mistõttu roll oluliselt ei muutu, vaid muutus on efektiivsuses.

Ka CIMA läbi viidud uuring leidis sarnaselt OSKAle, et arvestusala spetsialisti rolli muutus on tajutav otsese suunaja ja strateegiliste ostuste toetaja poole (Van der Stede, Malone 2010: 10). Käesolev töö aga tõestab, et arvestusala spetsialiste eraldi nende praegustes rollides vaadeldes ei anna nii ühest arengusuunda arvestusala spetsialistidele kui ühele terviklikule kogumile, vaid praegu erinevaid rolle kandvatel spetsialistidel on rolli mõistes erinevad arengusuunad.

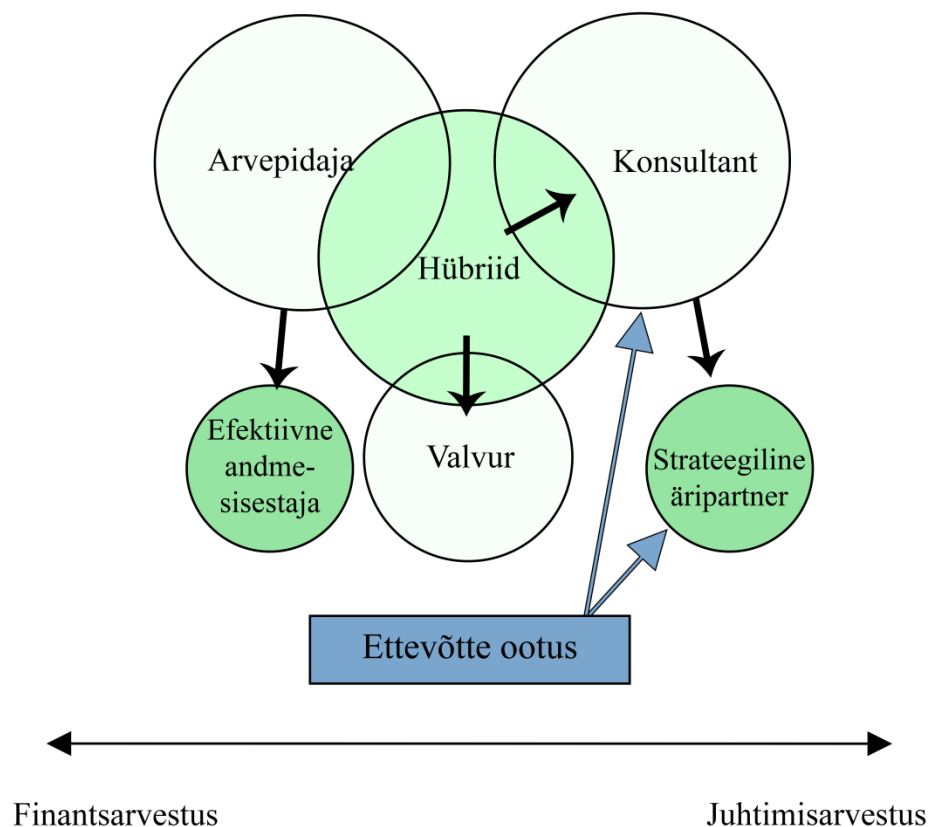
Uuringust ilmnes, et spetsialistidel ei olegi praeguseni üht kindlat rolli, vaid Eesti ettevõtete arvestusala spetsialistide seas eristub kolm rolli ning rollidel on erinevad arengusuunad. Alljärgneval joonisel 13 on autor kokkuvõtlikult kujutanud praeguste arvestusala spetsialistide rollide arengusuunad.



**Joonis 13.** Arvestusala spetsialistide rolli arengusuunad arvestusala spetsialistide vaatenurgast (autori koostatud).



Praegu arvepidajate rolli kandvad arvestusala spetsialistid ei liigu uuringu tulemuste põhjal konsulteerivasse rolli, nagu teoreetiliselt eeldada võis. Arvepidajate töömaht on muutumas suuremaks, mis tähendab, et suuresti tänu tehnoloogilistele lahendustele on nad muutumas efektiivseteks andmesisestajateks. Senised hübriidspetsialistid, kes tegelevad nii finants- kui juhtimisarvestuslike ülesannetega, aga teistest klastritest enim ka valvuri funktsiooniga, on liikumas veel tugevamasse valvuri rolli või konsultandi rolli suunas. Praegu konsultandi rollis olevad spetsialistid liiguvad rohkem aga strateegilise nõustamise suunas ning seega strateegilise äripartneri suunas, kus rõhk on sarnaselt konsultandi rolliga nõustamisel ning rutiinsed finantsarvestusega seonduvad tööd ei ole spetsialisti põhiline eesmärk.



**Joonis 14.** Arvestusala spetsialistide rolli arengusuunad arvestusala spetsialistide ja ettevõtte vaatenurgast (autori koostatud).

Kuna juhtide ootus on üks tugevamaid rolli muutuse mõjutegureid, on joonisele 14 kujutatud ka juhtide ja töökuulutuste põhjal väljendunud ettevõtte ootus. Juhid ei pea enam spetsialisti töö olulisimaks osaks kohustusliku raamatupidamise korrashoidu, mis

küll on jätkuvalt tähtis, vaid pigem nõuandeid, aruannete ja juhtimisinfo ettevalmistamist, analüüsi ja tõlgendamist ning ka järjest enam strateegilisi nõuandeid. Samas töökuulutustest strateegilist suunitlust niivõrd ei ilmnenud, vaid pigem oodati operatiivset konsulteerimist. Teooriat toetavalt saab antud tööst siiski järeldada, et kuigi arvestusala spetsialistide traditsiooniline roll arvepidajana on ka tulevikus oluline, liigub enamik spetsialiste konsulteerivasse rolli ja sealt edasi strateegilise äripartneri rolli suunas. Nii konsultandid kui strateegilised äripartnerid abistavad juhte otsuste tegemisel, kuid strateegilise äripartneri rollis on arvestusala spetsialistil lisaks operatiivsele nõustamisele ka strateegilisem suunitlus. Kuna ettevõtted dikteerivad tööturunõudluse, on arvepidajad ning efektiivsed andmesisestajad lõpuks sunnitud nõudlusega kohanduma, kuid nagu ka teooriast ilmnes, on rolli muutuse protsess juba pikalt kestnud ning ka praegu ei ole muutuse ajalist lõppu võimalik määratleda.

## KOKKUVÕTE

Tänapäeval on arvestusala spetsialistide üks tähtsaid funktsioone informatsiooni registreerimine, edastamine ning kohustuslike raamatupidamisaruannete koostamine. Arvestusala spetsialistide erinevad tööülesanded loovad tööle erineva sisu ning määratlevad ära rolli, mida spetsialist ettevõttes kannab. Mõned spetsialistid tegelevad rohkem finantsarvestuse ning teised juhtimisarvestusega. Ametinimetuse alusel ei ole aga võimalik alati üheselt mõista töö sisu ega arvestusala spetsialisti rolli ettevõttes, sest erinevates ettevõtetes võivad sama ametinimetusega arvestusala spetsialistid tegeleda erinevate ülesannetega, mistõttu tuleb tõdeda, et arvestusala spetsialistide roll on väga mitmekesine.

Teooria kohaselt ei pruugi arvestusala spetsialistidel olla üht selget rolli, vaid rollid võivad autori hinnangul jaotada kolmeks: arvepidaja, valvur ja konsultant. Arvepidaja roll on enamjaolt seotud finantsarvestusega, kus tegeletakse enamjaolt rutiinse tööga, milleks on näiteks informatsiooni sissekandmine arvestussüsteemi ning ettevõtteväliste aruannete koostamine. Valvuritel on põhirõhk tehingute seaduspärasuse ning õige kajastamise ja erinevate protsesside kontrollil. Konsultandi puhul on rõhk juhtimisarvestusel ja arvestusala spetsialist tegeleb eelkõige info tõlgendamise ja nõustamisega. Konsultandist võib ka saada äripartner, kelle roll on sarnane konsultandi omaga, kuid strateegilisem. Enamasti ei täideta arvestusala spetsialisti poolt vaid üht rolli, vaid üpris tavapärane on rollide segunemine ehk hübriidrollide teke.

Arvestusala spetsialisti roll liigub teoreetiliselt enim konsultandi või äripartneri poole. Järjest olulisemaks muutub erinevate mõõdikute omavaheline seostamine, informatsiooni tõlgendamisoskus ning ettevõtte kui terviku tegevuse mõistmine. Arvestusala spetsialisti töö on muutumas analüütilisemaks ning nõustavamaks, kuid selle jaoks peab ka arvestusala spetsialist oskama seoseid luua, olema analüütiline ning hea suhtlemisoskusega. Rolli muutust tingib ka tehnoloogia areng, mis võimaldab

rutiinseid tegevusi suures mahus automatiseerida ja spetsialistil endal tegeleda sisulisemate ülesannetega. Samuti mängib olulist rolli konkurents ja üleüldine majanduslik olukord, mis suurendavad vajadust detailsema ja asjakohasema informatsiooni järgi, et vastu võtta kvaliteetsemaid juhtimisotsuseid. Suuresti määratlevad rolli juhtide ootused, mistõttu oli käesolevas töös uuritud nii arvestusala spetsialistide kui ka juhtide taju arvestusala spetsialistide rolli muutusest.

Kuna autori hinnangul oli varasemalt Eestis läbi viidud uuringu (Tulevikuvaade ... 2016) üheks puudujäägiks ettevõtte nägemuse puudumine, koostas autor küsitluse lisaks arvestusala spetsialistidele ka juhtidele. Magistritöö autor viis küsitlusele laekunud spetsialistide vastuste põhjal läbi klasteranalüüsi, kus grupeeris spetsialistid lähtuvalt praegusest rollist. Lähtuvalt käesoleva töö raames läbi viidud uuringust selgus, et Eesti ettevõtetes ei ole arvestusala spetsialistidel üht kindlat rolli, vaid erinevate tegurite koosmõjul on arvestusala spetsialistide praegused rollid jagunenud kolmeks: arvepidajad, hübriidspetsialistid ja konsultandid. *Controller*ite ja finantsjuhtide ametinimetuste kandjad on enamasti kas konsultandi või hübriidspetsialisti rollis ning arveametnikud ja raamatupidaja assistendid arvepidaja rollis. Väide, mille kohaselt arvestusala spetsialisti ametinimetuse põhjal ei saa määratleda tema rolli, kehtib aga raamatupidajate ja pearaamatupidajate kohta, kelle ametinimetuse esindajaid leidub iga rolli esindajates.

Eesti ettevõtetes läbi viidud uuringu tulemusel eristus arvepidajate roll, kus tegeletakse enim finantsarvestuslike ülesannetega ning juhtimisarvestusele tähelepanu ei pöörata. Arvepidajad tegelevad vähe nõustamisega, kuid palju rutiinsete ja vähem analüüsi nõudvate tegevustega nagu majandustehingute kirjendamine. Juhid enamasti enne otsuste langetamist nendega ei konsulteerid ja arvepidajad ise ei tunne end enamasti piisavalt pädevatena, et juhtimisalaseid nõuandeid jagada.

Hübriidspetsialistide rolli kannavad Eestis arvestusala spetsialistid, kes tegelevad nii finants- kui juhtimisarvestuslike ülesannetega, näiteks majandussündmuste kirjendamise, maksuarvestuse aga ka kuluarvestuse ja nõustamisega, mistõttu kaasavad juhid neid otsuste tegemisse märgatavalt rohkem kui arvepidajaid. Selles rollis on spetsialistil ka kõige tugevam valvuri funktsioon. Hübriidspetsialistide osakaal domineerib eelkõige kuni üheksa töötajaga ettevõtetes.

Kolmandaks eristus konsultandi roll, kelle töö on peamiselt nõustamiselane ning kaldub nähtavalt juhtimisarvestuse suunda. Majandussündmuste kirjendamisega, palga- ja maksuarvestuse ning ettevõtteväliste aruannete esitamisega tegelevad konsultandid pigem vähe, seevastu teiste spetsialistidega võrreldes rohkem tegeletakse näiteks riskihindamise, eelarvestamise ja prognoosimise, juhtimisalase info ettevalmistuse ning tõlgendamisega. Juhid konsulteerivad enne otsuste tegemist selle rolli esindajatega kõige rohkem. Konsultandid peavad end selles valdkonnas võrreldes teiste rollide esindajatega pädevamateks ning on ka keskmiselt kõrgema haridustasemega.

Juhtide ootuste muutus on teoorias üks tähtsamaid rolli muutuse mõjutegureid. Vältimaks juhtide suhteliselt madalast vastamise määrast tingitud vähest ettevõtte vaate esindatust, kogus autor ka täiendavalt arvestusala spetsialistidele pakutavaid töökuulutusi. Nii küsitluse vastuste kui töökuulutuste analüüsist selgus, et ettevõtte vaatenurgast on praegu kõige olulisemad arvestusala spetsialistide tööülesanded majandussündmuste kirjendamine ja dokumenteerimine ning kohustusliku raamatupidamise korrashoid (sh palga- ja maksuarvestus). Samas peetakse tähtsaks ka ettevõttesiseste aruannete koostamist, mis on tihti peale sisendiks juhtimisotsuste langetamisel.

Arvepidajatest leiab kolmandik, et tööülesanded oluliselt muutumas ei ole, vaid on suurenemas töömaht. Arvepidajate rollis on tehnoloogia areng tuntav, kuid erinevalt konsultantidest ei vabasta see autori hinnangul aega konsulteerivate tegevuste osakaalu tõusuks, vaid seoses efektiivsuse tõusuga võimaldab see spetsialistil varasemast suuremas mahus informatsiooni läbi töödelda. Seda näitab ka juhtimise tugitegevuste, millega arvepidajad niigi vähe tegelesid, osakaalu jätkuv langus. Üle poolte arvepidajatest kahtleb oma pädevuses nõuandeid anda, mistõttu ka enamik arvepidajatest arvab, et vaba aja lisandumise puhul ei hakataks rohkem konsulteerimisega tegelema, mis samuti kinnitab autori arvamust arvepidajate rolli muutusest efektiivse andmesisestaja suunas. Pädevuse puudumine on üheks pidurdavaks teguriks arvepidaja rolli arengul konsultandi rolli. Olulist sisulist muutust seega arvepidaja rolli puhul oodata ei ole.

Ka hübriidspetsialistid ei taju märgatavat rolli muutust. Mõningal määral on suurenemas tehingute seaduspärasuse ja kontrollimise funktsioon, mis loob ühe rolli võimaliku

arengusuuna valvuri rolli suunas. Samuti suureneb nõustamise osakaal, mis tähendab, et hübriidid võivad liikuda ka konsulteerivasse rolli. Hübriidide esindajate seas toodi välja, et järjest enam soovitakse erialaväliseid nõuandeid ehk arvestusala spetsialist peab arendama oma teadmisi ka teistes valdkondades.

Konsultandid tajuvad väga tugevalt, et protsesside automatiseerimine ning uued IT-lahendused on nende tööol võimaldanud muutuda sisulisemaks, efektiivsemaks ja analüütilisemaks. Seega on võrreldes praegusega veel vähenemas kohustusliku raamatupidamisega seonduvad ülesanded. Suurenemas on nõustamine juhtimisalastes tegevustes ja ka strateegiline nõustamine, mistõttu võib öelda, et konsultandid liiguvad tugevamasse strateegiliselt nõustavasse rolli. Nende arvates oleks ettevõttele kõige kasulik, kui suureneks tulemusnäitajate jälgimine ja analüüs ning strateegilistes küsimuste alternatiivide leidmine ja analüüs. Seega võib järeldada, et konsultandid tajuvad oma rolli arengut järjest suuremat väärtust loova strateegilise äripartneri rolli suunas.

Juhid ootavad eelkõige, et arvestusala spetsialistide tööülesannetes kasvaks juhtimisarvestuslikud ülesanded nagu tulemusnäitajate jälgimine ja analüüs ning rahavoogude juhtimise osakaal. Esimene võimaldab juhil olla ettevõtte tervisega kursis ning vajadusel kiiresti reageerida. Rahavoogude juhtimine väljendab autori hinnangul ettevõtte soovi vältida likviidsusprobleeme ning ressursse efektiivselt kasutada. Ka juhtimisarvestusalase info ettevalmistamist ja tõlgendamist loodavad juhid senisest enam, mis tähendab juhtidepoolset ootust konsulteeriva rolli suurenemisele ning arvepidaja rolli vähenemisele.

Erinevalt Eesti varasemast uuringust arvestusala spetsialistide rolli muutuse kohta, mille järgi arvestusala spetsialistid hakkavad järjest enam rolli etendama strateegiliste juhtimisotsuste kujundajatena (Tulevikuvaade ... 2016) ilmneb käesolevast tööst, et arvestusala spetsialiste ei saa käsitleda ühtse kogumina ning praegu eri rolle kandvate spetsialistide roll ei ole lähiajal liikumas samasse suunda. Praeguste arvepidajate roll jääb sisuliselt samaks, muutust on oodata vaid arvepidajate töö efektiivsuses. Samuti ei arene hübriidspetsialistide roll strateegilises suunas, vaid kas valvuri või konsultandi rolli. Praegu konsultandi rolli kandvad spetsialistid on kolmest grupist ainsad, kelle roll liigub strateegilise äripartneri suunas.

Strateegilise äripartneri rolli kasvu ootavad siiski ka juhid. Tööülesannete täitmiseks on vajalikud põhjalikud teadmised arvestusest, kuid järjest olulisemaks muutub ka teiste valdkondade tundmine ning ettevõtte kui terviku nägemine, millest lähtuvalt on võimalik konsulteerida juhti järjest sügavamate ja strateegilisemate otsuste vastuvõtmisel. Tööpakkumistest aga strateegilise rolli ootust ei ilmnenud, kuid oodati konsulteerivat rolli, millest edasi areneb roll tõenäoliselt strateegilises suunas.

Käesolevast tööst selgub, et arvestusala spetsialistid peavad laiendama oma ampluaad finantsarvestusest väljapoole, et vastata juhtide ootustele. Kuigi arvestusalased teadmised on siiski töö aluseks, tuleb järjest enam õppida eri valdkondi integreerima ning kausaalseid seoseid leidma. Pelgalt tehniline võimekus ja arvestusala tundmine ei ole enam eeliseks, vaid spetsialist peab olema analüüsivõimeline. Ka arvepidajad peaksid liikuma vastavalt ettevõtte ootustele konsulteerivasse rolli, kuid nagu ka tööst ilmnes, jääb tihtipeale puudu pädevusest. Magistritöö tulemustest saavad kindlust juurde juhid, et muuta spetsialisti töö ettevõtte jaoks väärtust lisavamaks. Juhtidel on oluline osa arvestusala spetsialisti rolli muutusel, mistõttu peaksid nad spetsialiste julgustama ja suunama rolli ümberkujunemist.

Magistritöös läbi viidud uurimuse piiranguks võib kujuneda erinevate ametite esindajate ebavõrdsus. Raamatupidajate osakaal arvestusala spetsialistidest on kahtlemata kõige suurem, mistõttu ei pruugi autor küsitluse ja ka töökuulutuste analüüsiga täielikult haarata vähemesindatud ametikohtade töö sisu. Vähemesindatud ametite roll vajab seega edasi uurimist. Käesolevas uuringus ei olnud võimalik viia kokku samas ettevõttes töötavaid juhte ja arvestusala spetsialiste, mistõttu on võimalik uuringut edasi arendada, analüüsides rolli ja selle muutuse tajumist samade ettevõtete arvestusala spetsialistide ja juhtide seas, millest oleks võimalik tuua välja ka sügavamad põhjused, miks arvestusala spetsialist Eestis teatud rolli esindajate sekka kuulub ja mis on iga grupi rolli muutuse takistused või ajendid. Kuna käesolevas töös analüüsis autor arvestusala spetsialistide rolli muutust ettevõtetes, on empiirilisel läbi viimata võrdlev analüüs arvestusala spetsialistide rolli ja selle muutuse kohta avalikus sektoris, mis on samuti võimalikuks edasiarenduseks käesolevale tööle.

## VIIDATUD ALLIKAD

1. 10. novembril on rahvusvaheline raamatupidajate päev. Statistikaamet. [<http://www.stat.ee/298145?highlight=raamatupidaja>]. 01.05.2017.
2. 100 drivers of change for the global accountancy profession. London: The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), 2012, 44 p.
3. **Albu, C. N., Albu, N., Faff, R., Hodgson, A.** Accounting Competencies and the Changing Role of Accountants in Emerging Economies: The Case of Romania. – Accounting in Europe, 2011, Vol. 8, No. 2, pp. 155-184.
4. **Baldvinsdottir, G., Burns, J., Nørrekit, H., Scapens, W. R.** The image of accountants: from bean counters to extreme accountants. – Accounting, Auditing & Accountability Journal, 2009, Vol. 22, No. 6, pp. 858-882.
5. **Bartholomew, D. J., Steele, F., Moustaki, I., Galbraith, J. I.** The analysis and interpretation of multivariate data for social scientists. Boca Raton: Chapman & Hall/CRC, 2002, 263 p.
6. **Britton, A., Waterston, C.** Financial Accounting, 4<sup>th</sup> edition. Harlow: Financial Times/Prentice Hall, 2006, 350 p.
7. **Bryman, A., Bell, E.** Business Research Methods. Oxford: Oxford University Press, 2003, 608 p.
8. **Burns, J., Baldvinsdottir, G.** An Institutional Perspective of Accountants' New Roles – The Interplay of Contradictions and Praxis. – European Accounting Review, 2005, Vol. 14, No. 4, pp. 725-757.
9. **Burns, J., Ezzamel, M., Scapens, R.** Management accounting change in the UK. – Financial Management, 1999, Vol. 77, No. 3, pp. 28-30.
10. **Burns, J., Scapens, R. W.** Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. – Management Accounting Research, 2000, Vol. 11, No. 1, pp. 3-25.



11. **Burns, J., Vaivio, J.** Management accounting change. – *Management Accounting Research*, 2001, Vol. 12, No. 4, pp. 389-402.
12. **Byrne, S., Pierce B.** Towards a More Comprehensive Understanding of the Roles of Management Accountants. – *European Accounting Review*, 2007, Vol. 16, No. 3, pp. 469-498.
13. **Caglio, A.** Enterprise Resource Planning systems and accountants: towards hybridization? – *European Accounting Review*, 2003, Vol. 12, No. 1, pp. 123-153.
14. **Carnegie, G. D., Napier, C. J.** Traditional accountants and business professionals: Portraying the accounting profession after Enron. – *Accounting, Organizations and Society*, 2010, Vol 35, No. 3, pp. 360-376.
15. **Coad, A.** Some survey evidence on the learning and performance orientations of management accountants. – *Management Accounting Research*, 1999, Vol. 10, No. 2, pp. 109-135.
16. **Cooper, B. J., Leung, P., Mathews, C. M. H.** Benchmarking - a comparison of internal audit in Australia, Malaysia and Hong Kong. – *Managerial Auditing Journal*, 1996, Vol. 11, No. 1, pp. 23-29.
17. **Davis, T. R. V., McLaughlin, L. P.** Is Finance a Business Partner Yet? – *Strategic Finance*, 2009, Vol. 90, No. 9, pp. 35-40.
18. **De Loo, I., Verstegen, B., Swagerman, D.** Understanding the roles of management Accountants. – *European Business Review*, 2011, Vol. 23, No. 3, pp. 287-313.
19. Eetikakoodeks. Rahandusministeerium. [<https://www.auditortegevus.ee/lr1/web/guest/eetikakoodeks>]. 27.10.2016.
20. **Ehrenhalt, S., Ryan, D.** Mastering the CFO's Four Key Roles. – *Financial Executive*, 2007, Vol. 23, No. 6, pp. 56-38.
21. **Favaro, P.** Beyond bean counting: the CFO's expanding role. – *Strategy & Leadership*, 2001, Vol. 29, No. 5, pp. 4-8.
22. **Firmin, P. A.** Educating Tomorrow's Accountant-Today. – *The Accounting Review*, 1957, Vol. 32, No. 4, pp. 569-575.
23. **Garrison, R. H., Noreen, E. W., Brewer, P. C.** *Managerial Accounting*, 12<sup>th</sup> edition. Boston: McGraw-Hill, 2008, 681 p.

24. **Graham, A., Davey-Evans, S., Toon, I.** The developing role of the financial controller: evidence from the UK. – *Journal of Applied Accounting Research*, 2012, Vol. 13, No. 1, pp. 71-88.
25. **Hair, J. F. Jr., Black, W. C., Babin, B. J.** Anderson, R. E. *Multivariate data analysis: a global perspective*, 7<sup>th</sup> edition. Upper Saddle River: Pearson, 2010, 800 p.
26. **Hyvönen, T., Järvinen, J., Pellinen, J.** – Dynamics of Creating a New Role for Business Controllers. – *Nordic Journal of Business*, 2015, Vol. 64, No. 1, pp. 21-39.
27. **Janin, F.** When being a partner means more: The external role of football clubmanagement accountants. – *Management Accounting Research*, 2016, pp. 1-15.
28. **Jui, L., Wong, J.** Roles and Importance of Professional Accountants in Business. [<https://www.ifac.org/news-events/2013-10/roles-and-importance-professional-accountants-business>]. 25.10.2016.
29. **Järvenpää, M.** Making Business Partners: A Case Study on how Management Accounting Culture was Changed. – *European Accounting Review*, 2007, Vol. 16, No. 1, pp. 99-142.
30. **Kim, J., Hatcher, C., Newton, C.** Professional Identity of Management Accountants: Leadership in Changing Environment. – *Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) Research Executive Summary Series*, 2012, Vol. 8, No. 1, pp. 1-20.
31. Kutsestandardid. Sihtasutus Kutsekoda. [<http://www.kutsekoda.ee/et/kutskutseregi/kutsestandardid/valdkova/10521869>]. 01.05.2017.
32. **Larsen, E. J.** *Modern advanced accounting*, 10<sup>th</sup> edition. Boston: McGraw-Hill Irwin, 2006, 830 p.
33. **Oliver, L.** Accountants as business partners. – *Management Accounting*, 1991, Vol. 72, pp. 40–42.
34. Olukord tööturul püsib stabiilsena. Statistikaamet. [<https://www.stat.ee/pressiteade-2017-019>]. 01.05.2017.
35. **Ottoson, E., Nikitina-Kalamäe, M., Gurviš, N.** The Role of Accountant in Estonian Enterprise. – *Central European Business Review*, 2016, Vol. 5, No. 2, pp. 47-56.

36. **Pietrzak, Z., Wnuk-Pel, T.** The roles and qualities of management accountants in organizations – evidence from the field. *Procedia – Social and Behavioural Sciences*, 2015, Vol. 213, pp. 281-285.
37. **Raun, D. L.** What is Accounting? – *The Accounting Review*, 1962, Vol. 37, No. 4, pp. 769-773.
38. REL 2011: enamik Eesti inimesi leiab rakendust töötlevas tööstuses, kaubanduses ja hariduses. Statistikaamet. [<http://www.stat.ee/pressiteade-2013-038?highlight=raamatupidaja>]. 01.05.2017.
39. **Rom, A., Rohde, C.** Management accounting and integrated information systems: A literature review. – *International Journal of Accounting Information Systems*, 2007, Vol. 8, No. 1, pp. 40-68.
40. **Sambandam, R.** Cluster Analysis Gets Complicated. – *Marketing Research*, 2003, Vol. 15, No. 1, pp. 16-21.
41. **Scapens, R. W., Jazayeri, M.** ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts? A research note. – *European Accounting Review*, 2003, Vol. 12, No 1, pp. 201-233.
42. **Schultz, W., M. Welker.** Accounting value: recent academic research documents the benefits of high-quality financial reporting. – *CA Magazine*, 2006, Vol. 139, No. 2, pp. 57-59.
43. **Siegel, G., Sorensen, E. J., Richtermeyer, S. B.** Becoming A Business Partner – *Strategic Finance*, 2003, Vol. 85, No. 4, pp. 37-41.
44. **Zainuddin, Z. N., Sulaiman, S.** Challenges Faced by Management Accountants in The 21st Century. – *Procedia Economics and Finance*, 2016, Vol. 37, pp. 466-470.
45. *The Accountancy Profession – Playing a Positive Role in Tackling Corruption*. New York: International Federation of Accountants (IFAC), 2017, 12 p.
46. *The Diverse Roles of Professional Accountants in Business*. New York: International Federation of Accountants (IFAC), 2004, 48 p.
47. *Tulevikuvaade tööjõu- ja oskuste vajadustele: arvestusala*. Koostajad Sõmer, K., Rosenblad, Y. Tallinn: SA Kutsekoda, 2016, 149 lk.
48. **Van der Stede, W. A., Malone, R.** Accounting trends in a borderless world. London: Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), 2010, 13 p.

49. **Van Peurse, K.** Internal auditors' role and authority. – *Managerial Auditing Journal*, 2004, Vol. 19, No. 3, pp. 378-393.
50. **Weber, J.** The development of controller tasks: explaining the nature of controllership and its changes. – *Journal of Management Control*, 2011, Vol. 22, No. 1, pp. 25-46.
51. **Wolf, S., Weißenberger, B. E., Wehner, M. C., Kabst, R.** Controllers as business partners in managerial decision-making: Attitude, subjective norm, and internal improvement. – *Journal of Accounting & Organizational Change*, 2015, Vol. 11, No. 1, pp. 24-46.
52. **Xydias-Lobo, M., Tilt, C., Forsaith, D.** The Future of Management Accounting: A South Australian Perspective. – *Journal of Applied Management Accounting Research*, 2004, Vol. 2, No. 1, pp. 55-70.
53. **Yazdifar, H., Tsamenyi, M.** Management accounting change and the changing roles of management accountants: a comparative analysis between dependent and independent organizations. – *Journal of Accounting & Organizational Change*, 2005, Vol. 1, No. 2, pp. 180-198.

## LISAD

**Lisa 1.** Arvestusala spetsialistide praeguseid ja tulevikurolele käsitlevad uuringud

Autorid, ilmumise aasta, uuringu läbiviimise koht	Uurimisküsimus	Peamised tulemused	Uurimismetoodika ja valim
Cooper, Leung, Mathews 1996 Austraalia, Malaisia, Hong Kong	Milline on siseaudiitorite roll praegu ja tulevikus?	Juhid näevad siseaudiitorit enim nõustava ja kaasatud sisekontrollisüsteemide hindaja ja organisatsiooni operatiivse efektiivsuse arvustajana. Tulevikus eeldatakse enim sõltumatu organisatsioonilise operatiivse efektiivsuse hindaja rolli suurenemist.	Küsitlus juhtidele (1) ja siseaudiitoritele (2) 1) Austraalia: $n_1=213$ , $n_2=152$ 2) Malaisia: $n_1=61$ , $n_2=83$ 3) Hong Kong: $n_1=125$ , $n_2=66$
Van Peursem 2004 Uus-Meremaa	Kuidas tajuvad siseaudiitorid oma funktsiooni?	Kõige olulisemaks peetakse kommunikatsiooni- ja vastutusfunktsiooni.	Küsitlus, $n=161$

## Lisa 1 järg.

Xydias-Lobo, Tilt, Forsaith 2004 Austraalia	Millisena näevad juhtimisarvestuse spetsialistid juhtimisarvestuse funktsioone? Milliseid ülesandeid/tegevusi näevad juhtimisarvestuse spetsialistid endal? Kas juhtimisarvestuse spetsialistid arvavad, et viimase viie aasta jooksul on eelnevas kolmes küsimuses olnud muutusi?	Olulisimaks peetakse aruandlust ja teabe esitamist, seejärel strateegia ja otsuste väljatöötamine, prognoosimine ja planeerimine. Tulevikus nähakse juhtimisarvestusel samu funktsioone, ainult kaks esimest on kohad vahetanud. Tähtsaimaks ülesandeks peeti aruandlussüsteemide korrashoidu ja finantsaruandluse koostamist. Juhtimisarvestuse spetsialiste nähti informatsiooniga varustaja, sisemise konsultandi või ärianalüütiku rollis. Järjest suuremat rolli mängib suurem sisenditegur otsustusprotsessis – strateegia formuleerijana või konsultandina.	Küsitlus CPA Austraalia liikmete seas, n=161
Yazdifar, Tsamenyi 2005 Suurbritannia	Millised ülesanded ja rollid olid 1990ndatel ja millised tulevikus juhtimisarvestuse spetsialistide töös olulised? Millisena nähakse juhtimisarvestuse spetsialistide arvates neid teiste poolt?	1990ndatel olulisimad: äri tulemuslikkuse hindamine, kulu- ja finantskontroll, eelarvestamine, juhtimisinfo tõlgendamine ja esitlemine. Tulevikus: samade tegevuste tähtsus tõuseb. Spetsialistid tajuvad, et neid nähakse enim finants- ja ärianalüütiku rollis, seejärel numbri“krõbistaja“ omas.	Küsitlus CIMA liikmete seas, n=279
Byrne, Pierce 2007 Iirimaa	Milliste tegevustega spetsialistid tegelevad (ehk mis rollis nad on)?	Tähtsaimad rollid: informatsiooni andja ja tõlgendaja, otsuste tegemise toetaja, tulemuslikkuse aruandja ja raporteeriija, projektipõhised rollid, <i>ad hoc</i> analüüside tegija, administratiivroll.	Süvaintervjuud keskmise suurusega ja suurtes tootmisettevõtetes finantsjuhtidega (1) ja operatiivsete juhtidega (2), n <sub>1</sub> =n <sub>2</sub> =18

## Lisa 1 järg.

Van der Stede, Malone, 2010 Ülemaailmne, kaks piirkonda: Lääs: Austraalia, Uus-Meremaa, Põhja-Ameerika, Suurbritannia, Mandri-Euroopa Ida: Aasia riigid	Milline on arvestusala spetsialistide roll praegu ja tulevikus?	2010 tegeleti enim juhtimisarvestuse ja raamatupidamistoimingutega. Läänes oli spetsialisti roll rohkem lisandväärtust andva suunitlusega. Läänes nähakse rolli suurenemist juhtimisarvestuse ja nõustamisega seotud ülesannetes, Idas lisaks eelnevale ka infosüsteemide juhtimises.	<i>Online</i> küsitlus arvestusala spetsialistide seas, n=3891
De Loo, Verstegen, Swagerman 2011 Holland	Milline on juhtimisarvestuse spetsialisti roll ning kuidas on see muutunud?	Spetsialistid jagunesid kaheks: 2004 Informatsiooni ühendajad (kontrollisüsteemide disainimine ja muutmine, sisemine ja väline aruandlus). Valvurid (arvestuse infosüsteemide järelevalve ja käitamine, riskiseire). 2007 Aruandvad ärianalüütikud (sisemine analüüs ja aruandlus, väline aruandlus, riskijuhtimine) ja ärisüsteemide analüütikud (sisemine analüüs, riskijuhtimine, kontrollisüsteemide haldamine). 2004 vs 2007: organisatsioonilist muutust toetavate tegevustelt muutus analüüsi ja riskijuhtimisega seotud tegevustele.	2004. a ja 2007. a juhtimisarvestuse õppe lõpetanute seas <i>online</i> küsitlus, n=251
Albu, Albu, Faff, Hodgson 2011 Rumeenia	Kuidas on muutumas arvestusala spetsialistide roll?	Arvestusala spetsialistid ei ole enam selgelt eristatavad finants- ja juhtimisarvestuses, vaid tekkimas on hübriidspetsialistid, kelle osakaal järjest suureneb. Arvestusala spetsialist muutub enam konsultandiks ja ärianalüütikuks.	Arvestusala spetsialistide töökuulutuste analüüs kolmel järjestikusel aastal (2007-2009) n <sub>1</sub> =n <sub>2</sub> =n <sub>3</sub> =100

**Lisa 1 järg.**

Graham, Davey-Evans, Toon 2012 Suurbritannia	Milliseid ülesandeid <i>controller</i> täidab? Kuivõrd nähakse <i>controllerit</i> äripartnerina ja kuivõrd numbrilugejana? Mida <i>controller</i> näeb oma tegevuse muutusena?	Ülesanded on väga mitmekesised: finantsosakonna juhtimine, vastutamine aruandluse, eelarvestamise ja sisemise kontrolli eest. Senini domineerib traditsiooniline valvuri roll, mitte äripartneri oma. <i>Controllerid</i> ise sooviksid tegeleda strateegilisemate otsustega ja suure pildiga, kuid suurimaks takistuseks on ajapuudus.	1) <i>Controlleri</i> töökuulutuste analüüs, n=95 2) <i>Online</i> küsitlus, n=56 3) Intervjuud, n=12
ACCA 2012 Ülemaailmne	Milliseid on arvestusala spetsialistide tulevikurollid?	Jagunetakse muudatuste tegijateks, röövliteks, korrapidajateks ja ellujääjateks. Muudatuste tegijad kui ka röövlid annavad oma panuse ettevõtte arengusse. Korrapidajad ja ellujääjad ei lisa ettevõttesiseselt väärtust.	Telefoni- ja e-kirjapõhised intervjuud, mida täiendasid IMA ja ACCA ekspertide arvamused
Ottoson, Nikitina-Kalamäe, Gurvitš 2016 Eesti	Milline on raamatupidaja roll kaasaegses Eesti ettevõttes?	Enim tegeletakse finantsarvestusega, välise aruandluse ja maksuaruandlusega. Juhtimisarvestuslikke ülesandeid on vähem, siiski juhid hindavad neid väärtuslike nõuandjatena.	<i>Online</i> küsitlus arvestusala spetsialistidele (1) ja juhtidele (2), n <sub>1</sub> =115, n <sub>2</sub> =64

Allikas: (autori koostatud Cooper *et al.* 1996; Van Peursem 2004; Xydias-Lobo *et al.* 2004; Yazdifar, Tsamenyi 2005; Byrne, Pierce 2007; Van der Stede, Malone 2010; De Loo *et al.* 2011; Albu *et al.* 2011; Graham *et al.* 2012; 100 drivers of ... 2012; Ottoson *et al.* 2016 põhjal).



**Lisa 2.** Arvestusala spetsialistide rolli mõjutegureid käsitlevad uuringud

Autorid, ilmumise aasta, uuringu läbiviimise koht	Uurimis-küsimus	Peamised tulemused	Uurimis-metoodika ja valim
Xydias-Lobo, Tilt, Forsaith 2004 Austraalia	Millised oskused on olulised?	Oskustest olulisemad on probleemide lahendamise oskus, igapäevatoimingutest arusaamine, suhtlemisoskus, analüüsivõime, juhtimisoskus.	Küsitlus CPA Austraalia liikmete seas, n=161
Yazdifar, Tsamenyi 2005 Suurbritannia	Millised iseloomu-omadused on vajalikud?	Spetsialistidelt oodatakse analüütilisust, tõlgendamisoskust, IT-alaseid teadmisi, suutlikkust siduda finants- ja mittefinantsinfot, laialdasi äriteadmisi.	Küsitlus CIMA liikmete seas, n=279
Byrne, Pierce 2007 Iirimaa	Millised on rolli kujunemise mõjutegurid? Millised on vajalikud loomumomadused?	Mõjutegurid on ettevõttevälised (keskkond, regulatsioonid), -sisesed (suurus, struktuur, kultuur, tehnoloogia, juhtimine) või seotud spetsialisti isikuga (suunitlus, taust). Vajalikud omadused: teadmised ärist, suhtlemisoskus, IT-oskus, paindlikkus, tehnilised oskused jm.	Süvaintervjuud keskmise suurusega ja suurtes tootmis-ettevõtetes finants-juhtidega (1) ja operatiivsete juhtidega (2), $n_1=n_2=18$
De Loo, Verstegen, Swagerman 2011 Holland	Millised on rolli kujunemise mõjutegurid?	Mõjutegurid on ettevõttevälised (2004: IT-areng; 2007: seadusandlikud), ettevõttesisesed (suurus, töötajate arvu näol, ettevõtte finantsolukord), isiklikud tegurid (kogemus, hierarhiline tase, iseloom; 2007 lisaks: vanus, sugu)	2004. a ja 2007. a juhtimisarvestuse õppe lõpetanute seas küsitlus, n=251

**Lisa 2 järg.**

ACCA 2012 Ülemaailmne	Millised on arvestusala spetsialistide ametiala mõjutavad tegurid?	Mõjutegurid saab jagada kaheksasse suuremasse kategooriasse: majandus; poliitika ja seadusandlus;; ühiskond; äri; teadus ja tehnoloogia; keskkond, energia ja ressursid; arvestusala praktika; arvestusala ametiala. Kõige olulisemateks teguriteks peeti äri keerukust, majanduslikku ebakindlust, seadusandluse nõuete täitmise kulu ja tööjõu muutumist.	Telefoni- ja e-kirjapõhised intervjuud, mida täiendasid IMA ja ACCA ekspertide arvamused
Wolf, Weißenberger, Wehner, Kabst 2015 Saksamaa	Kas äripartneri roll omandatakse isikliku suhtumise või juhtide ootuste tõttu?	Äripartneri rolli omandamine on rohkem määratud juhtide ootuste tõttu.	Küsitlus keskmise suuruse ja suurettevõtete seas, 112 juhti ja 112 vastavat <i>controllerit</i>

Allikas: (autori koostatud Xydias-Lobo *et al.* 1996; Yazdifar, Tsamenyi 2005; Byrne, Pierce 2007; De Loo *et al.* 2011; 100 drivers of ... 2012; Wolf *et al.* 2015 põhjal).

### **Lisa 3. Küsitlus juhtidele ja arvestusala spetsialistidele**

#### **1. Sugu**

- Naine
- Mees

#### **2. Vanus**

#### **3. Kõrgeim omandatud haridus**

- keskharidus
- kutseharidus
- rakenduskõrgharidus
- bakalaureusekraad
- magistrikraad
- doktorikraad

#### **4. Ametikoht**

- juht (tegev-, ostu-, müügi- jt mittefinantsjuhid)
- andmesisestaja/arveametnik
- raamatupidaja assistent
- raamatupidaja
- pearaamatupidaja
- *controller*
- siseaudiitor
- finantsjuht
- muu arvestusala töötaja: \_\_\_\_\_

*\*kui olete nii juht kui ka arvestusala spetsialist, palun vastata lähtuvalt ametikohast, mille ülesannete täitmiseks kulutate enamiku ajast.*

#### **5. Ettevõtte suurus**

- 0-9 inimest
- 10-49 inimest
- 50-249 inimest
- rohkem kui 250 inimest

### **Lisa 3 järg.**

Lähtuvalt ametikohast jätkub ankeet kahes eraldi variandis: küsimustik arvestusala spetsialistidele (a-küsimused) ja küsimustik ettevõtte mittefinantsjuhtidele (b-küsimused).

Arvestusala spetsialistidele:

6a. Tööstaaž arvestusalal

- alla 1 aasta
- 1-2 aastat
- 3-5 aastat
- 6-10 aastat
- 11-20 aastat
- rohkem kui 20 aastat

7a. Palun valige sobivaim:

- a) Olen ettevõtte ainuke arvestusala töötaja.
- b) Ettevõttes töötab lisaks mulle ka teisi arvestusala töötajaid.
- c) Osutan ettevõttele arvestusalaseid teenuseid (olen teenusepakkuja).

8a. Palun kirjeldage lühidalt, kuidas on muutunud või on muutumas Teie tööülesanded. (Avatud küsimus.)

9a. Palun hinnake, kui palju oma tööajast tegelete praegu igakuiselt järgmiste tegevustega:

(variandid: ei tegele üldse, väga vähe, vähe, keskmiselt, palju, väga palju, enamiku ajast)

- Majandussündmuste kirjendamine ja dokumenteerimine (ostu-, müügiarvete ja pangatehingute sisestus, laoarvestus jms)
- Ettevõttesiseste aruannete koostamine
- Palgaarvestus
- Maksuarvestus
- Ettevõtteväliste kohustuslike aruannete koostamine
- Tehingute seaduspärasuse ja õige kajastamise kontrollimine
- Riskihindamine

- Eelarvestamine ja prognoosimine

**Lisa 3 järg.**

- Kuluarvestus
- Rahavoogude juhtimine
- Juhtimisalase finantsinformatsiooni ettevalmistamine ja tõlgendamine
- Strateegilistes küsimustes alternatiivide leidmine ja analüüs
- Nõustamine juhtimisalastes küsimustes
- Tulemusnäitajate jälgimine ja analüüs
- Arvestus- ja aruandlussüsteemide kujundamine, kohandamine ja juurutamine
- Infosüsteemide arendamine ja juurutamine
- Administratiivtöö (nt telefonile vastamine, juhi assisteerimine, kontoritarvete tellimine)

10a. Palun hinnake, millistele tegevustele kuluv aeg on arvestusala spetsialistina töötamise aja vältel võrreldes varasemaga suurenenud või vähenenud: (samad valikud, mis 9a; vastusevariandid: märgatavalt vähenenud, vähesel määral vähenenud, samaks jäänud, vähesel määral suurenenud ja märgatavalt suurenenud)

11a. Palun reastage tähtsuse järjekorras viis tegevust, mille osakaalu tõus oleks Teie arvates ettevõtte seisukohalt kõige kasulikum (1 – kõige kasulikum).

12a. Palun reastage tähtsuse järjekorras viis tegurit, mis on Teie ülesannete muutust enim mõjutanud (1 – enim mõjutanud).

- Uued IT-lahendused
- Ameti- ja/või töökohavahetus
- Juhtide ootuste muutus
- Ettevõtte kasv ja/või laienemine
- Ettevõtte majandusliku olukorra muutus
- Organisatsioonistruktuuri muudatused
- Konkurentsi tihenemine
- Seadusandluse muutumine
- Arvestuse ja aruandluse trendid
- Uue arvestussüsteemi (programmi) kasutuselevõtt
- Muu: \_\_\_\_\_

### Lisa 3 järg.

13a. Kuivõrd nõustute järgmiste väidetega: (variandid: üldse ei nõustu, pigem ei nõustu, nii ja naa, pigem nõustun, nõustun täielikult)

- a) Juhid konsulteerivad minuga enne tähtsate otsuste langetamist.
- b) Mind kaasatakse piisavalt erinevatesse projektidesse.
- c) Minu kõige olulisemaks ülesandeks on seaduste järgi kohustusliku raamatupidamise korrashoid.
- d) Minult oodatakse, et hoiaksin ettevõttes toimuvatel protsessidel silma peal.
- e) Minu koostatud aruannetest/kalkulatsioonidest on juhtidel otsustusprotsessis kasu.
- f) Märkan ise probleeme ja pakun neile küsimatagi lahendusi.
- g) Olen piisavalt kompetentne, et pakkuda välja omaltpoolt sisukalt põhjendatud lahendusi tähtsates küsimustes.
- h) Ma ei julge otsuste tegemiseks nõu anda, et keegi mulle hiljem etteheiteid teha ei saaks.
- i) Tihti ei saa juht minu antud nõuannetest aru.
- j) Kui mul oleks rohkem aega, nõustaksin juhte otsuste tegemisel rohkem.

14a. Täpsustavad kommentaarid. (Avatud küsimus – ei ole kohustuslik vastata.)

Juhtidele:

6b. Ametnimetus

7b. Tööstaaž juhina

- alla 1 aasta
- 1-2 aastat
- 3-5 aastat
- 6-10 aastat
- 11-20 aastat
- rohkem kui 20 aastat

### Lisa 3 järg.

8b. Palun valige sobivaim:

- a) Ostan raamatupidamisteenust sisse.
- b) Ettevõttes on üks arvestusala töötaja.
- c) Ettevõttes on mitu arvestusala töötajat.

9b. Palun kirjeldage lühidalt, kuidas on muutunud või on muutumas arvestusala spetsialisti(de) tööülesanded Teie ettevõttes. (Avatud küsimus.)

10b. Palun reastage tähtsuse järjekorras viis ülesannet, mille täitmine arvestusala spetsialisti(de) poolt on praegu ettevõtte igapäevatöös kõige olulisemad. (1- kõige olulisem).

- Majandussündmuste kirjendamine ja dokumenteerimine (ostu-, müügiarvete ja pangatehingute sisestus, laoarvestus jms)
- Ettevõttesiseste aruannete koostamine
- Palgaarvestus
- Maksuarvestus
- Ettevõtteväliste kohustuslike aruannete koostamine
- Tehingute seaduspärasuse ja õige kajastamise kontrollimine
- Riskihindamine
- Eelarvestamine ja prognoosimine
- Kuluarvestus
- Rahavoogude juhtimine
- Juhtimisalase finantsinformatsiooni ettevalmistamine ja tõlgendamine
- Strateegilistes küsimustes alternatiivide leidmine ja analüüs
- Nõustamine juhtimisalastes küsimustes
- Tulemusnäitajate jälgimine ja analüüs
- Arvestus- ja aruandlussüsteemide kujundamine, kohandamine ja juurutamine
- Infosüsteemide arendamine ja juurutamine
- Administratiivtöö (nt telefonile vastamine, juhi assisteerimine, kontoritarvete tellimine)

### Lisa 3 järg.

11b. Palun reastage tähtsuse järjekorras viis ülesannet, mille täitmine arvestusala spetsialisti(de) poolt on praegu ettevõtte igapäevatöös kõige väheolulisemad. (Samad valikud, mis eelmises küsimuses.)

12b. Palun hinnake, milliste ülesannetega võiks arvestusala spetsialist ettevõtte seisukohast rohkem või vähem tegeleda: (samad valikud, mis eelmises küsimuses; vastusevariandid: võiks üldse mitte tegeleda, võiks palju vähem tegeleda, võiks vähem tegeleda, tegeleb piisavalt, võiks rohkem tegeleda, võiks palju rohkem tegeleda, võiks ainult sellega tegeleda).

13b. Kuivõrd nõustute järgmiste väidetega: (variandid: üldse ei nõustu, pigem ei nõustu, pigem nõustun, nõustun täielikult)

- a) Enne oluliste otsuste langetamist konsulteerin enamasti oma ettevõtte arvestusala spetsialistiga.
- b) Arvestusala spetsialisti/spetsialiste kaasatakse piisavalt erinevatesse projektidesse.
- c) Arvestusala spetsialisti(de) kõige olulisemaks ülesandeks on seaduste järgi kohustusliku raamatupidamise korrashoid.
- d) Arvestusala spetsialisti(de)lt oodatakse ettevõttes toimuvatel protsessidel silma peal hoidmist.
- e) Ettevõtte arvestusala spetsialisti(de) poolt ette valmistatud spetsiifilised aruanded/kalkulatsioonid on mulle kasuks otsuste langetamisel.
- f) Ettevõtte arvestusala spetsialist(id) märkab(-vad) ise probleeme ning pakub(-vad) neile omal initsiatiivil võimalikke lahendusi.
- g) Ettevõtte arvestusala spetsialist on pädev mulle asjakohast nõu andma.
- h) Enamasti ma ei küsi arvestusala spetsialisti arvamust, sest olen suuteline ise ettevõtte jaoks kõige kasulikumaid alternatiive leidma ja parimaid otsuseid vastu võtma.
- i) Ma ei saa tihti aru, mida arvestusala spetsialist mulle öelda tahab.
- j) Küsiksin hea meelega arvestusala spetsialistilt rohkem nõu.

14b. Täpsustavad kommentaarid. (Avatud küsimus – ei ole kohustuslik vastata.)



#### **Lisa 4.** Ülesannete arvulised tähistused

- 1 - Majandussündmuste kirjendamine ja dokumenteerimine (ostu-, müügiarvete ja pangatehingute sisestus, laoarvestus jms)
- 2 - Ettevõttesiseste aruannete koostamine
- 3 - Palgaarvestus
- 4 - Maksuarvestus
- 5 - Ettevõtteväliste kohustuslike aruannete koostamine
- 6 - Tehingute seaduspärasuse ja õige kajastamise kontrollimine
- 7 - Riskihindamine
- 8 - Eelarvestamine ja prognoosimine
- 9 - Kuluarvestus
- 10 - Rahavoogude juhtimine
- 11 - Juhtimisalase finantsinformatsiooni ettevalmistamine ja tõlgendamine
- 12 - Strateegilistes küsimustes alternatiivide leidmine ja analüüs
- 13 - Nõustamine juhtimisalastes küsimustes
- 14 - Tulemusnäitajate jälgimine ja analüüs
- 15 - Arvestus- ja aruandlussüsteemide kujundamine, kohandamine ja juurutamine
- 16 - Infosüsteemide arendamine ja juurutamine
- 17 - Administratiivtöö (nt telefonile vastamine, juhi assisteerimine, kontoritarvete tellimine)

**Lisa 5.** Korrelatsioonanalüüs ülesannete seas

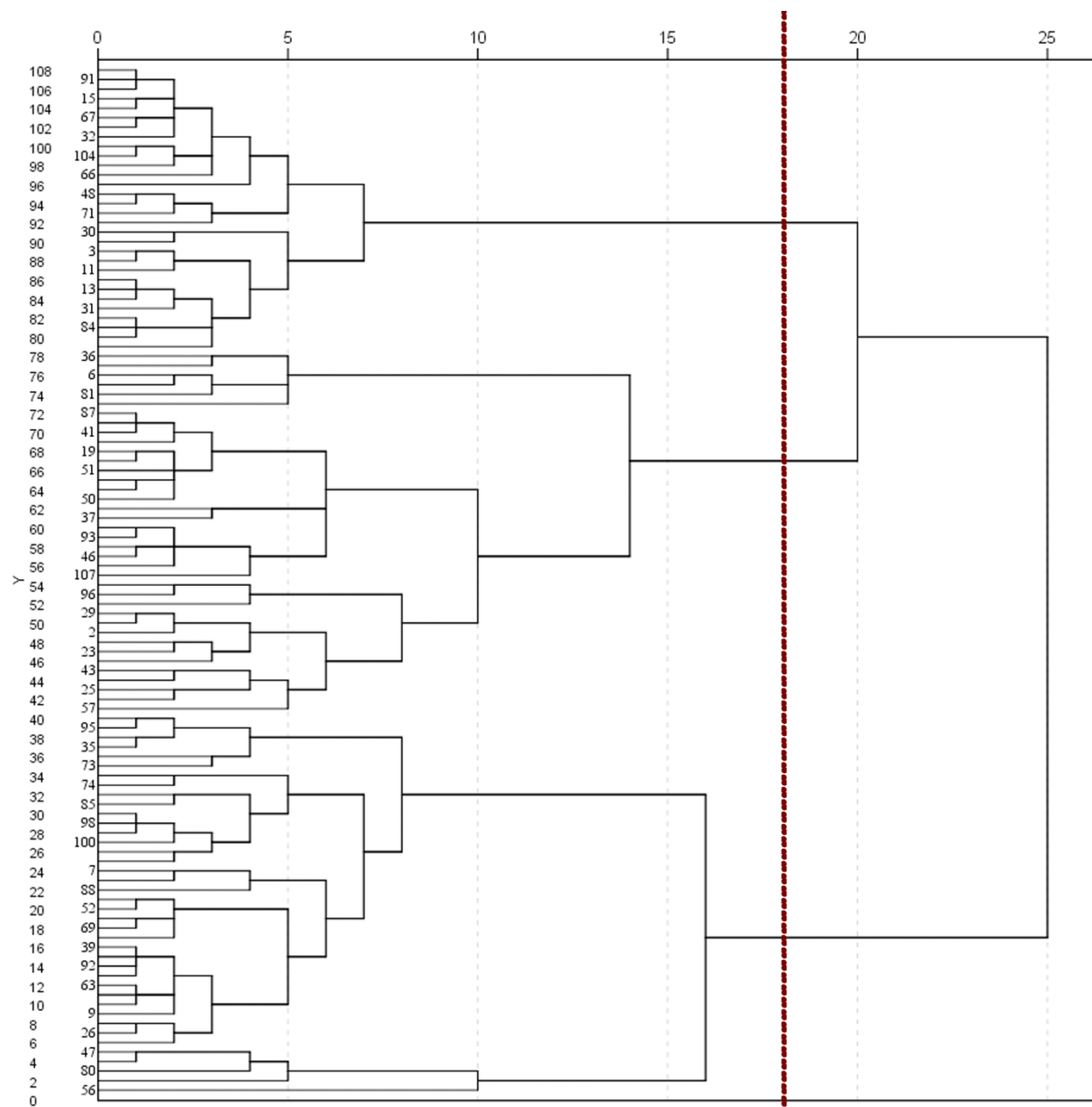
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
1	1,000																
2	-0,129	1,000															
3	0,363**	0,183*	1,000														
4	0,343**	0,171*	0,749**	1,000													
5	0,032	0,201**	0,311**	0,362**	1,000												
6	0,229**	0,200**	0,356**	0,411**	0,096	1,000											
7	-0,191*	0,311**	0,076	0,101	0,170*	0,186*	1,000										
8	-0,226**	0,315**	0,028	0,049	0,213**	0,008	0,551**	1,000									
9	0,019	0,367**	0,206**	0,234**	0,284**	0,159*	0,326**	0,458**	1,000								
10	-0,132	0,294**	0,152*	0,165*	0,292**	0,072	0,449**	0,659**	0,528**	1,000							
11	-0,228**	0,409**	0,011	0,059	0,190*	0,137	0,531**	0,600**	0,511**	0,543**	1,000						
12	-0,240**	0,321**	-0,018	-0,002	0,150*	0,010	0,531**	0,558**	0,353**	0,474**	0,615**	1,000					
13	-0,215**	0,299**	0,074	0,084	0,168*	0,103	0,579**	0,520**	0,398**	0,500**	0,588**	0,619**	1,000				
14	-0,258**	0,370**	-0,013	0,024	0,157*	-0,007	0,529**	0,649**	0,422**	0,525**	0,672**	0,627**	0,602**	1,000			
15	-0,239**	0,358**	0,099	0,135	0,321**	0,083	0,422**	0,472**	0,441**	0,490**	0,505**	0,419**	0,502**	0,496**	1,000		
16	-0,176*	0,339**	0,059	0,032	0,285**	0,071	0,404**	0,389**	0,380**	0,355**	0,433**	0,347**	0,331**	0,319**	0,584**	1,000	
17	0,304**	-0,057	0,219**	0,188*	0,000	0,073	-0,128	-0,152*	0,111	-0,028	-0,174*	-0,093	-0,052	-0,154*	-0,013	-0,022	1,000

\* - statistiliselt oluline olulisusnivool 0,05

\*\* - statistiliselt oluline olulisusnivool 0,01

Allikas: (autori koostatud küsitluse tulemuste põhjal).

## Lisa 6. Dendrogramm



Allikas: (autori koostatud küsitluse tulemuste põhjal).

**Lisa 7.** Ülesannete jaotumine klastrite lõikes

Klaster		Majandussündmuste kirjendamine ja dokumenteerimine	Ettevõttesiseste aruannete koostamine	Palgaarvestus	Maksuarvestus	Ettevõtteväliste kohustuslike aruannete koostamine	Tehingute seaduspärasuse ja õige kajastamise kontrollimine	Riskihindamine	Eelarvestamine ja prognoosimine	Kuluarvestus	Rahavoogude juhtimine	Juhtimisalase finants-informatsiooni ettevalmistamine ja tõlgendamine	Strateegilistes küsimustes alternatiivide leidmine ja analüüs	Nõustamine juhtimisalastes küsimustes	Tulemusnäitajate jälgimine ja analüüs	Arvestus- ja aruandlusüsteemide kujundamine, kohandamine ja juurutamine	Infosüsteemide arendamine ja juurutamine	Administratiivtöö
1 n=38 Konsultant	Keskmine	3,08	4,79	2,50	2,89	3,29	3,84	4,08	4,39	4,08	3,82	4,42	4,16	4,47	4,66	5,05	4,45	1,53
	Standardhälve	1,91	1,26	1,66	1,57	1,39	1,72	1,36	1,70	1,73	1,84	1,45	1,59	1,43	1,60	1,35	1,75	0,73
	Mediaan	3,00	5,00	2,00	3,00	3,00	4,50	4,00	5,00	4,00	4,00	4,00	4,50	5,00	5,00	5,00	5,00	1,00
2 n=30 Arvepidaja	Keskmine	5,60	2,93	2,67	2,73	2,50	3,90	1,47	1,27	1,63	1,17	1,43	1,67	1,83	1,43	1,67	1,73	2,50
	Standardhälve	1,38	1,17	1,58	1,55	1,33	1,32	0,82	0,64	1,13	0,38	0,97	0,99	1,09	0,73	1,24	1,39	1,63
	Mediaan	6,00	3,00	2,50	3,00	3,00	4,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	2,00
3 n=40 Hübriid	Keskmine	5,98	4,70	4,70	5,03	4,10	4,70	2,93	3,38	4,48	3,33	3,70	3,28	3,78	3,60	3,80	3,10	3,43
	Standardhälve	1,17	1,18	1,51	1,27	1,34	1,47	1,51	1,63	1,24	1,53	1,49	1,52	1,35	1,52	1,54	1,46	1,93
	Mediaan	6,00	4,50	5,00	5,00	4,00	4,00	3,00	3,00	4,00	3,00	4,00	3,00	4,00	3,50	4,00	3,00	3,00
Kokku n=108	Keskmine	4,85	4,24	3,36	3,64	3,37	4,18	2,93	3,15	3,55	2,90	3,32	3,14	3,48	3,37	3,65	3,19	2,50
	Standardhälve	2,00	1,45	1,88	1,80	1,49	1,56	1,65	1,91	1,84	1,81	1,81	1,72	1,68	1,88	1,93	1,88	1,71
	Mediaan	5,50	4,00	3,00	4,00	4,00	4,00	3,00	3,00	4,00	2,50	3,00	3,00	4,00	3,00	4,00	3,00	2,00

1-ei tegele üldse, 2-väga vähe, 3-vähe, 4-keskmiselt, 5-palju, 6-väga palju, 7-enamiku ajast

Allikas: (autori koostatud küsitluse tulemuste põhjal).

**Lisa 8.** Ülesannete muutumine klastrite lõikes

Klaster		Majandussündmuste kirjendamine ja dokumenteerimine	Ettevõttesiseste aruannete koostamine	Palgaarvestus	Maksuarvestus	Ettevõtteväliste kohustuslike aruannete koostamine	Tehingute seaduspärasuse ja õige kajastamise kontrollimine	Riskihindamine	Eelarvestamine ja prognoosimine	Kuluarvestus	Rahavoogude juhtimine	Juhtimisalase finants-informatsiooni ettevalmistamine ja tõlgendamine	Strateegilistes küsimustes alternatiivide leidmine ja analüüs	Nõustamine juhtimisalastes küsimustes	Tulemusnäitajate jälgimine ja analüüs	Arvestus- ja aruandlus-süsteemide kujundamine, kohandamine ja juurutamine	Infosüsteemide arendamine ja juurutamine	Administratiivtöö
1 n=38 Konsultant	Keskmine	2,18	3,13	2,74	2,79	3,08	3,50	3,42	3,61	3,26	3,47	3,63	3,66	3,74	3,58	3,82	3,82	2,53
	Standard-hälve	1,06	1,19	0,98	0,96	1,00	0,83	0,86	0,82	0,83	0,92	0,82	0,75	0,79	0,76	0,83	0,95	0,98
	Mediaan	2,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	4,00	3,00	3,00	3,00	4,00	4,00	3,00	4,00	4,00	3,00
2 n=30 Arvepidaja	Keskmine	3,17	3,20	3,13	3,17	3,33	3,17	2,87	2,87	2,83	2,83	2,97	2,93	2,90	2,97	3,23	3,23	2,83
	Standard-hälve	1,26	0,92	0,57	0,53	0,80	0,46	0,51	0,57	0,65	0,53	0,61	0,74	0,48	0,72	0,94	0,90	0,95
	Mediaan	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00
3 n=40 Hübriid	Keskmine	3,08	3,28	3,10	3,10	3,35	3,53	3,03	2,95	3,15	3,00	3,18	3,18	3,48	3,23	3,35	3,20	3,05
	Standard-hälve	1,31	0,96	1,17	0,98	0,89	0,85	0,70	0,78	0,70	0,75	0,75	0,81	0,85	0,83	0,95	0,94	1,11
	Mediaan	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00
Kokku n=108	Keskmine	2,79	3,20	2,98	3,01	3,25	3,42	3,12	3,16	3,10	3,12	3,28	3,28	3,41	3,28	3,48	3,43	2,81
	Standard-hälve	1,28	1,03	0,98	0,88	0,91	0,76	0,75	0,81	0,75	0,81	0,78	0,82	0,81	0,81	0,93	0,97	1,04
	Mediaan	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00

1-märgatavalt vähenenud, 2-vähesel määral vähenenud, 3-samaks jäänud, 4-vähesel määral suurenenud, 5-märgatavalt suurenenud

Allikas: (autori koostatud küsitluse tulemuste põhjal).

**Lisa 9.** Hinnangud ülesannete kasulikkusele ettevõtte jaoks

	TOP1				TOP2				TOP3				TOP4				TOP5				Kokku			
	1	2	3	K	1	2	3	K	1	2	3	K	1	2	3	K	1	2	3	K	1	2	3	K
Administratiivtöö																	0	0	1	1	0	0	1	1
Arvestus- ja aruandlussüsteemide kujundamine, kohandamine ja juurutamine	2	3	2	7	5	2	2	9	4	1	1	6	4	1	6	11	4	3	2	9	19	10	13	42
Eelarvestamine ja prognoosimine	4	9	9	22	4	2	6	12	4	5	2	11	1	3	5	9	4	1	3	8	17	20	25	62
Ettevõttesiseste aruannete koostamine	0	0	2	2	1	1	1	3	2	4	1	7	0	2	1	3	3	2	4	9	6	9	9	24
Ettevõtteväliste kohustuslike aruannete koostamine					0	1	1	2					0	1	1	2	0	2	0	2	0	4	2	6
Infosüsteemide arendamine ja juurutamine	6	4	0	10	2	3	1	6	0	1	3	4	4	4	4	12	8	1	3	12	20	13	11	44
Juhtimisalase finantsinformatsiooni ettevalmistamine ja tõlgendamine	1	0	3	4	4	1	6	11	1	1	2	4	3	1	3	7	2	2	1	5	11	5	15	31
Kuluarvestus	4	2	1	7	4	2	4	10	0	5	4	9	3	2	2	7	2	2	5	9	13	13	16	42
Majandussündmuste kirjendamine ja dokumenteerimine	1	2	4	7					0	0	1	1					1	1	1	3	2	3	6	11
Maksuarvestus					1	1	1	3	0	1	1	2	0	0	1	1	0	0	1	1	1	2	4	7
Nõustamine juhtimisalastes küsimustes	1	0	2	3	3	0	0	3	5	0	4	9	3	1	1	5					12	1	7	20
Palgaarvestus					0	1	1	2	0	1	1	2	0	1	2	3					0	3	4	7
Rahavoogude juhtimine	4	3	3	10	5	5	3	13	3	3	5	11	2	2	4	8	2	1	4	7	16	14	19	49
Riskihindamine	1	1	2	4	3	6	3	12	3	2	5	10	5	4	2	11	4	2	4	10	16	15	16	47
Strateegilistes küsimustes alternatiivide leidmine ja analüüs	9	3	5	17	4	1	5	10	3	3	3	9	2	3	2	7	4	3	2	9	22	13	17	52
Tehingute seaduspärasuse ja õige kajastamise kontrollimine	1	0	2	3	0	0	3	3	2	1	3	6	4	3	2	9	1	5	5	11	8	9	15	32
Tulemusnäitajate jälgimine ja analüüs	4	3	5	12	2	4	3	9	11	2	4	17	7	2	4	13	3	5	4	12	27	16	20	63

Allikas: (autori koostatud küsitluse tulemuste põhjal).

**Lisa 10.** Arvestusala spetsialistide rolli muutust enim mõjutanud tegurid

	TOP1				TOP2				TOP3				TOP4				TOP5				Kokku			
	1	2	3	K	1	2	3	K	1	2	3	K	1	2	3	K	1	2	3	K	1	2	3	K
Ameti- ja/või töökohavahetus	9	7	6	22	5	1	1	7	2	3	2	7	0	0	1	1	1	1	0	2	17	12	10	39
Arvestuse ja aruandluse trendid	2	0	0	2	2	1	1	4	2	1	4	7	4	7	4	15	6	5	7	18	16	14	16	46
Ettevõtte kasv ja/või laienemine	5	7	2	14	3	5	11	19	4	0	6	10	3	1	2	6	3	2	7	12	18	15	28	61
Ettevõtte majandusliku olukorra muutus	1	2	2	5	4	2	3	9	2	4	2	8	5	0	6	11	1	2	2	5	13	10	15	38
Juhtide ootuste muutus	2	1	5	8	6	2	1	9	9	4	6	19	6	3	4	13	4	5	4	13	27	15	20	62
Konkurentsi tihenemine	0	1	1	2	2	3	1	6	3	2	5	10	2	1	6	9	5	1	3	9	12	8	16	36
Muu					1	0	0	1	1	0	2	3	1	1	1	3	4	6	4	14	7	7	7	21
Organisatsioonistruktuuri muudatused	3	0	2	5	5	1	4	10	4	5	2	11	7	6	6	19	1	3	3	7	20	15	17	52
Seadusandluse muutumine	2	2	9	13	1	5	3	9	3	6	6	15	3	4	5	12	4	3	3	10	13	20	26	59
Uue arvestussüsteemi (programmi) kasutuselevõtt	2	5	1	8	6	6	8	20	3	5	2	10	4	1	4	9	5	1	3	9	20	18	18	56
Uued IT-lahendused	12	5	12	29	3	4	7	14	5	0	3	8	3	6	1	10	4	1	4	9	27	16	27	70

Allikas: (autori koostatud küsitluse tulemuste põhjal).

**Lisa 11.** Juhtide ootused arvestusala spetsialisti ülesannete muutusele

	Majandussündmuste kirjendamine ja dokumenteerimine	Ettevõttesiseste aruannete koostamine	Palgaarvestus	Maksuarvestus	Ettevõtteväliste kohustuslike aruannete koostamine	Tehingute seaduspärasuse ja õige kajastamise kontrollimine	Riskihindamine	Eelarvestamine ja prognoosimine	Kuluarvestus	Rahavoogude juhtimine	Juhtimisalase finants-informatsiooni ette-valmistamine ja tõlgendamine	Strateegilistes küsimustes alternatiivide leidmine ja analüüs	Nõustamine juhtimisalastes küsimustes	Tulemusnäitajate jälgimine ja analüüs	Arvestus- ja aruandlus-süsteemide kujundamine, kohandamine ja juurutamine	Infosüsteemide arendamine ja juurutamine	Administratiivtöö
Keskmine	3,71	4,13	3,67	3,63	3,17	4,08	4,00	4,21	4,46	4,50	4,25	4,13	3,88	4,50	4,46	3,67	2,63
Mediaan	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	4,50	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	5,00	4,00	4,00	2,00
Esinemissagedused																	
1	2		2	2	5		1	1		1	3	2	3	1	1	5	9
2	2	1	1	1	3	2	2	3				1	2	1	1	1	4
3	1	1	1	2	2	2	4	1	2	1	2	3	2	1	3	3	
4	15	16	19	18	11	13	7	7	11	11	8	9	9	8	8	8	9
5	4	6	1	1	3	6	9	9	9	6	5	5	4	9	4	2	2
6						1	1	3	2	5	6	3	4	3	6	5	
7												1		1	1		

1-võiks üldse mitte tegeleda, 2-võiks palju vähem tegeleda, 3-võiks vähem tegeleda, 4-tegeleb piisavalt,

5-võiks rohkem tegeleda, 6-võiks palju rohkem tegeleda, 7-võiks ainult sellega tegeleda

Allikas: (autori koostatud küsitluse tulemuste põhjal).



## **SUMMARY**

### **THE CHANGING ROLE OF ACCOUNTANCY PROFESSIONALS IN ESTONIAN ENTERPRISES**

Gerli Toomela

Accountancy professionals are important employees, who can play many different roles starting from a bookkeeper to a more complex role as a consultant to the management. The role is mostly defined by the content of accountancy professional's job tasks and activities and is influenced by management's expectations. A job title isn't often a clear indication of the job tasks or a role. Many accountancy professionals with the same position frequently have different outputs and professionals bearing different job title fulfill the same job tasks. Considering preceding, various job titles are hereby referred as accountancy professionals: CFOs, chief accountants, accountants, controllers, internal auditors, accounting assistants and bookkeepers.

The present study involves a noteworthy range of people in Estonia. According to REL 2011, accountant was the fifth most common profession and 11 171 persons were occupied as accountants. 2% of the working population are accountants. (REL 2011: enamik ... 2017) As this study involves only accountancy professionals employed in enterprises, but some other professions in addition to accountants are also considered as accountancy professionals, the proportion remains estimatedly the same.

Bookkeepers have usually the most basic role and the job tasks are generally the most routine and simple. On the contrary, CFOs' engage in the most analytical and extensive tasks. Large companies employ many different accountancy professionals and job tasks are differentiated. The tasks of the accountancy professionals working in small companies are more varied. Thus, the role of accountancy professional can be very

diverse. Some of the accountancy professionals are engaged purely in financial accounting without any further analysis of the reports presented. Others tend towards managerial accounting and are involved in decision making. As the job titles are often subjective and don't reflect the actual content of the work, the author has analyzed the roles associated with job tasks independently of the positions.

Transaction processing, information registration, compiling statutory reporting and overall maintenance of accounting have been and still are important tasks of an accountancy professional. Company-wide information is accessible to accountancy professionals in their everyday work, resulting a possibility to analyze specific issues or the enterprise as a whole and advise the management to make better business decisions. Continuous development of technology provides an opportunity to automate routine operations and lets accountancy professionals to engage in more value adding activities like analyzing and consulting. The role of accountancy professionals is moving towards managerial accounting and consulting role is replacing the bookkeeping role. However, financial accounting functions still need to be fulfilled which results in hybridization between financial and managerial accountants. This leads to the emerge of hybrid specialists. Since Estonia is forward-looking in the area of IT-solutions, it is assumable that Estonian accountancy professionals have the chance to use highly capable accounting programs and thus make the job more effective and value adding. Theoretically the role of accounting professionals in Estonia should move towards a consulting role.

It is important to understand the main factors leading the role change. Factors can be divided as person related and non-related factors. Personality, skills, experience and knowledge are person related factors affecting the role. Analytical, interpretative and communication skills are increasingly important. Non-related factors contain internal and external factors of the enterprise. Management expectations as an important internal factor affects job tasks and content of accountancy professionals work and thus the output. Managers decide, if and in which extent the accountancy professionals are included in the decision making or analytical activities. Economic situation influences both internally and externally. If the company is profitable, the management often doesn't feel the need to gain detailed information or different analyses. Due to the

economic crisis enterprises started to pay attention to cost analysis and it has formed a basis for emerging role as consultants.

Accounting in governmental sector is highly regulated and government's functions and strategies are established in legislative level. This causes the role of accountancy professionals to be strongly defined. Accountancy professionals can't act as consultant and business partners the way they can in the private sector. Due to this current study concentrates on accountancy professionals employed in Estonian enterprises.

Although it is found that consulting role is the most value adding to business, some of the managers don't see accountancy professionals as consultants, but instead as bookkeepers or guardians. The author analyzes how do accountancy professionals and managers see the role of accountancy professionals today and in the future. The aim of this thesis is to bring out the main role development trends for accountancy professionals in Estonian enterprises. To achieve the planned goal, the author has formulated the following research tasks:

- to provide an overview of the current role of accountancy professional in enterprises;
- to clarify the conducive and hindering factors of the role development and change;
- to explore earlier studies regarding the role of accountancy professionals and theoretical development trends;
- to formulate and conduct a questionnaire about the role of accountancy professionals and role development trends among accountancy professional and managers in Estonia;
- to collect and systemize job-offer announcements on the basis of job titles and job tasks;
- to analyze the respondents' answers and job-offer announcements compared to the theoretical approach and bring out the main role development trends for accountancy professionals in Estonian enterprises.

The study consists of two parts: theoretical and empirical. To assess the role change, it is necessary to determine the current roles of accountancy professionals. It is also

essential to understand the reasons causing the change, therefore to distinguish different factors having an impact on the change and finally examine the outcome reflected in the role change. Theoretical part is divided into three subchapters. First subchapter is focused on the current role, second on the influential factors and third is concentrated on the role change. Empirical chapter also consists of three subchapters. Firstly, used methods and data are introduced, followed by an analysis of the current role and lastly the change of the role of accountancy professionals based on the survey and job-offer announcements.

Author conducted a survey for accountancy professionals and managers in order to compare the views of accountancy professionals and the enterprises. A low response rate for managers was presumable, so author gathered job-offer announcements to reflect enterprises' expectations for accountancy professionals' job tasks. Enterprise view was formulated on the basis of survey responses and job-offer announcements. In total of 108 accountancy professionals and 24 managers responded to the survey. 112 job-offer announcements were additionally collected. As the role change could be different caused by differences in the current role of accountancy professionals, three clusters based on the current job tasks were formed using IBM SPSS Statistics. Subsequently, these clusters were analyzed on the grounds of change in the job tasks and compared to the managers' expectations.

Previously, a survey of the current role of accountants in Estonia has been conducted (Ottoson *et al.* 2016), but there were no other accountancy professionals included in the sample nor assessed the future developments of the role. SA Kutsekoda interviewed accounting experts to determine role development trends, but opinions from managers or larger set of accountancy professionals were not included (Tulevikuvaade ... 2016). Unlike in the previous survey, the author doesn't consider external auditors as accounting professionals of the enterprises. In the author's opinion, as managers have a crucial effect on the role change, it is important to include their opinion as well.

Managers will benefit from the current study while understanding the wider view of accountancy professionals' role helping them to increase the value for the enterprise resulting from the role change and improving the quality of management decisions. Managers should start and guide the role change and encourage accountancy

professionals to adapt the new roles. The study will be an indication for educational institutes to teach necessary knowledge and skills. Practicing accountancy professionals are able to improve their skills to satisfy the changing needs of managers.

Based on different theoretical approaches the author distinguishes the roles of bookkeepers, guardians and consultants as the main roles of accountancy professionals. The work of bookkeepers is associated with financial accounting and is mostly routine, for example presenting statutory reports or processing information. Guardians ensure legitimacy and true presentation of different transactions and establish effective internal control. Consultant's role is related to managerial accounting and accountancy professional as consultant deals mostly with interpreting information and advising the managers. Consultant can move to similar role as a business partner which is more involved in strategic matters. Accountancy professionals' role isn't mostly clearly differentiable. They often act in many roles, causing a blend between different roles and resulting in evolvement of hybrid specialist.

According to different studies, the role is moving towards a consultant or a business partner. Relating various indicators, interpreting data and seeing the bigger picture are becoming more important. Work content is becoming more analytical and advising, but it implies analytical and good communication skills and ability to link different aspects of business. Rising competition and overall economic situation raises the need for a more detailed and timely information. Development of IT allows accountancy professionals to deal with more value adding activities as analyzing and consulting while automatizing routine operations. One of the most influential factors are management's changing expectations.

Cluster analysis based on the survey responses of accountancy professionals revealed that there is no certain role for accountancy professionals in Estonian enterprises. Caused by different factors, three main present roles can be distinguished: bookkeepers, hybrid specialists and consultants. Controllers and CFOs are mostly in the role of a consultant or hybrid specialist. Specialists occupied in the position of a bookkeeper or an accounting assistant are in the role of a bookkeeper. Assumption about the job title not responding to accountancy professional's role is true for professionals working in accountant and chief accountant position. These job titles are represented in each group.

Survey indicated that bookkeepers are mostly in the field of financial accounting. Managerial accounting remains excluded from their everyday job. They don't offer advice much, but their work incorporates routine activities, transaction processing and other task with low level of analyticity. Managers usually don't consult with bookkeepers before decision-making and bookkeepers don't feel competent enough for consulting activities.

According to the survey, hybrid specialists in Estonia are accountancy professionals dealing with both financial and managerial accounting, for example transaction processing, tax accounting as well as costing and consulting. Managers include hybrid specialists in the decision-making process noticeably more than bookkeepers. Accountancy professional in the role of hybrid specialists has also substantial function as a guardian. As previously mentioned, the scope of work is wider for professionals in small companies, thus the role of hybrid specialists dominates in enterprises with up to nine employees.

Thirdly, the role of consultants was recognized. The content of consultants' work is advisory and includes evidently aspects of managerial accounting. Transaction processing, tax and payroll accounting and presenting statutory reports isn't the main focus of a consultant's job. Majority of the role consists of risk analysis, budgeting, forecasting, preparing and interpreting management accounting information. Managers are actively consulting with accountancy professionals in the role of a consultant. Consultants consider themselves competent and are usually more highly educated.

Managers find that presently most important job tasks are related to transaction processing, tax and salary accounting and maintaining statutory accounting. This was also distinct when analyzing job-offer announcements. Internal reporting was also found to be significant while it offers an input for decision making.

Third of the bookkeepers sense increasing workload, but job tasks remain basically the same. IT is also influencing the bookkeepers, but unlike consultants, they are not willing to use evolving spare time on consulting. Bookkeepers' work will become more efficient and they are capable to work through larger quantities of information. Management supporting activities are uncommon and are becoming even more rare.

Bookkeepers are not competent enough in their own opinion which creates a potential obstacle for moving towards a consulting role. Therefore, there's no substantial change in the role of bookkeeper. They are merely becoming more efficient.

Hybrid specialists are also not experiencing large-scale role change. Internal control function is becoming more important to some extent which prioritizes the role of a guardian. Advising activities are also becoming more common, so trend towards a consulting role is also possible. Hybrid specialists noted the rising importance of new fields of knowledge regarding different business areas.

Consultants perceive the opportunities created by new IT-solutions and process automatization reflecting in more effective mode of operating which allows them to spend more time on analytical and value-adding job tasks. Amount of time spent on statutory accounting is decreasing. Consulting and even strategic consulting are in rise. Consultants themselves see tracking and analyzing key performance indicators, identifying and analyzing strategic options as important future job tasks. Therefore, consultants are moving towards a strategic business partner role.

Managers are expecting a rise in managerial accounting tasks, such as analyzing different indicators and cash flow management. First of them makes it possible to be up to date with company's financial health and react quickly to upcoming changes. Cash flow management helps to avoid liquidity problems and use resources efficiently. Managers would also like to see a growth in tasks related to preparing and interpreting management accounting information.

Unlike resulting from earlier studies (Tulevikuvaade ... 2016) claiming an increase in strategic activities for all accountancy professionals, the current study found that accountancy professionals can't be viewed as a whole, since they are currently playing different roles in companies and different roles are not headed in the same direction. The role of the bookkeepers remains basically the same, change is in the efficiency. Hybrid specialists are also not moving towards a strategic role, but a simpler consultant or a guardian role. Current consultants are the only ones out of three becoming strategic business partners.

Strategic business partner's role is also preferred by the managers. Accounting-related knowledge remains the basis, but knowledge of other business areas and seeing the bigger picture are becoming more important to advise managers with deeper strategic issues and decisions. Expectation for a strategic role didn't emerge from job-offer announcements which were concentrated more on the consulting role. Although, the survey indicated the movement from consultant role towards a strategic business partner.

Accountancy professionals need to expand their specialization outside the accounting field to meet the managers' expectations. Although accounting knowledge is fundamental, it is important to be able to integrate different fields and find causal relationships. Purely technical capability and thorough accounting knowledge are no longer an advantage. Bookkeepers should also move towards a consulting role to meet the new standards set by the companies.

This research has some limitations regarding the proportion of different job titles. Accountants are undoubtedly the largest group of accountancy specialists, which is why the job content and tasks of less represented positions may not be completely covered. Further research for the role of less represented positions would be necessary. Current study did not link accountancy professionals to corresponding managers which could also be a further development of this study to investigate reasons for existing roles of accountancy professionals in Estonian enterprises and the role change. As this thesis was focused on professionals employed in private sector, a research regarding accounting professional's role in public sector would also be essential.



## **Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks**

Mina, Gerli Toomela,

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose „Arvestusala spetsialistide rolli muutus Eesti ettevõtetes“, mille juhendaja on dotsent Kertu Lääts,
  - 1.1. reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;
  - 1.2. üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.
2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.
3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tartus, 25.05.2017

---

(allkiri)